



**Gilberto de Carvalho
Fernandes**

**NIC 41 – Agricultura: Contributos e
Constrangimentos para a Imagem Verdadeira e
Apropriada na Realidade Portuguesa**



**Gilberto de Carvalho
Fernandes**

**NIC 41 – Agricultura: Contributos e
Constrangimentos para a Imagem Verdadeira e
Apropriada na Realidade Portuguesa**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria realizada sob a orientação científica da Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo, Equiparada a Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

À minha família, em geral;
À Cristina, Tiago e Marta, em particular;
Ao Manuel Bastos e Lino Figueiredo;
Ao Manuel Marques Dias; e
Ao Américo Dias Oliveira.

o júri

presidente

Prof. Doutora Maria de Fátima Marques Teixeira Lopes Pinho
professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

orientador

Prof. Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo
equiparada a professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

arguente

Prof. Doutora Cristina Maria Gabriel Gonçalves Góis
professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

agradecimentos

À minha orientadora, Professora Doutora Graça Azevedo, expresso a minha muita especial atenção pela disponibilidade, apoio, incentivo e empenho demonstrados, em todos os momentos, ininterruptamente, na orientação da presente dissertação. Inevitavelmente, o produto final do meu labor encontra-se substancialmente enriquecido com as suas propostas de melhoria e com as novas perspectivas que me proporcionou olhar o tema.

Os ensinamentos que me proporcionou, tão concisos quanto lúcidos, não poderão nunca ser esquecidos ou negligenciados. Reconheço, contudo, que as possíveis insuficiências, e, ou, aspectos menos bem conseguidos que o trabalho possa conter, resultam apenas, e só, das minhas limitações e, ou, incapacidade de incutir ao texto a objectividade, o alcance e a valia das observações que me foram apresentadas. Por conseguinte, essas e outras situações são da minha inteira e exclusiva responsabilidade.

Quero também expressar o meu agradecimento à Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, que, sempre que solicitada, forneceu as informações desejadas e autorizou o lançamento de inquérito em várias acções de formação, proporcionando-me, em cada uma, um apoio incondicional. Neste contexto, merecem também reconhecimento os Técnicos Oficiais de Contas que se dignaram responder ao inquérito lançado, bem como personalidades, de mérito reconhecido, que contribuíram, na qualidade de entrevistados, para o enriquecimento deste trabalho.

Agradeço igualmente a todos os professores e companheiros de jornada que tive a oportunidade de encontrar na parte lectiva do Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Nas situações de desânimo foram, quer uns, quer outros, a palavra amiga que me incentivou a concluir mais esta etapa.

Um particular agradecimento à minha família, em especial a minha esposa Cristina, pelo incentivo e coragem incutidos ao longo deste percurso e ao meus filhos, Tiago e Marta, pela atenção e tempo que lhes privei ao longo deste período.

palavras-chave

Justo Valor, NIC 41, NCRF 17, Agricultura, Produtos Agrícolas, Activos Biológicos, Subsídios Governamentais

resumo

O processo de adopção das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) do International Accounting Standards Board (IASB) por parte da União Europeia e o seu endosso aos Estados-Membros (EM) é uma realidade concreta, incontornável e, cremos, irreversível. No seio deste processo de harmonização comunitária e mundial a mensuração pelo justo valor tende a afirmar-se em desfavor do modelo do custo. Neste novo paradigma emergente, a agricultura é um dos sector que mais mudanças registará no processo contabilístico, por imposição da NIC 41 – “Agricultura” e da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 17 – “Agricultura”, proposta no novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e que, tudo indica, entrará em vigor muito em breve.

Assim, na presente dissertação propomo-nos abordar a NIC 41 no sentido de analisar se a mensuração pelo justo valor responde eficazmente às especificidades da agricultura, em detrimento do custo histórico e dissecar algumas questões geradoras de controvérsia, recorrendo, para tal, a entrevistas a diversas personalidades de mérito reconhecido e conhecedoras das temáticas. Por fim, analisa-se se os Técnicos Oficiais de Contas (TOC) conhecem o SNC e a NIC 41 e se estão preparados para enfrentar o novo paradigma, através de inquérito lançado aos TOC da Região Centro.

Consequência do trabalho desenvolvido, verificámos que, pese embora o modelo do justo valor preconizado na NIC 41 e na NCRF 17 se configurar, para nós, mais adequado do que o modelo do custo, a resposta dos TOC vai no sentido contrário. Todavia, a tendência verificada não deve ser analisada isoladamente porque verificámos também que os TOC não conhecem adequadamente aquelas Normas, nem estão ainda suficientemente preparados para enfrentar os desafios do novo paradigma do justo valor.

keywords

Fair Value, IAS 41, NCRF 17, Agriculture, Agricultural Products, Biological Assets, Government Grants

abstract

The process of adoption of the International Accounting Standard (IAS) of International Accounting Standards Board (IASB) on the part of the European Union and its endorsement to State-Member is a concrete and unavoidable reality and, as we believe, irreversible. In the centre of this process of communitarian and world-wide harmonization the fair value measurement tends to affirm itself in disfavour of the cost model. In this new emergent paradigm, agriculture is one of the sectors that more changes will witness in the accounting process, for imposition of IAS 41 – “Agriculture” and of Accounting Standard and Financial Report (NCRF) 17 – “Agriculture”, projected in the new Accounting Standards System (SNC) and that, everything indicates, will enter into force very soon.

Therefore, in the present dissertation we will approach IAS 41 in order to analyze if fair value measurement answers efficiently to the specificities of agriculture, in detriment of the historical cost and to dissect some controversial questions using, for this, interviews with various personalities of recognized merit and experts on the subject. Finally, we will analyze if Chartered Accountants in Portugal (TOC) are familiarized with SNC and IAS 41 and if they are prepared to face this new paradigm, through an inquiry addressed to TOC in the Centre Region of Portugal.

As a consequence of this work, we verified that, although fair value model stated in IAS 41 and NCRF 17 appears, in our opinion, more adjusted than the cost model, TOC’s responses went in the opposite direction. However, the verified trend should not be interpreted separately because we also verified that TOC are not sufficiently familiarized with those standards, nor are adequately prepared to face the challenges of the new fair value paradigm.

SIGLAS

AASB – Australian Accounting Standard Board
ASB – Accounting Standards Board
BI – Beira Interior
BL – Beira Litoral
CAE – Classificação das Actividades Económicas
CE – Comissão Europeia
CEE – Comunidade Económica Europeia
CIMI – Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis
CIRC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado
CN – Cabeça Normal
CNC – Comissão de Normalização Contabilística
CNCAP – Comissão Normalização Contabilística para a Administração Pública
CSC – Código das Sociedades Comerciais
CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DC – Directriz Contabilística
DE – Dimensão Económica
DF – Demonstrações Financeiras
DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa
DGCI – Direcção-Geral de Contribuição e Impostos
DGERT – Direcção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho
DL – Decreto-Lei
DRA – Direcção Regional de Agricultura
DRARC – Direcção Regional de Agricultura da Região Centro
DRAP – Direcção Regional de Agricultura e Pescas
EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
EC – Estrutura Conceptual
EM – Estado(s)-Membro(s)
ENI – Empresário em Nome Individual
EUA – Estados Unidos da América
FAO – Food and Agriculture Organization
FASB – Financial Accounting Standards Board
FEADER – Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural

FEOGA – Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola
FRS – Financial Reporting Standard
ha – Hectares
IASB – International Accounting Standards Board
IASC – International Accounting Standards Committee
ICAEW – Institute of Chartered Accountants in England and Wales
IEEA – Inquérito à Estrutura das Explorações Agrícolas
INE – Instituto Nacional de Estatística
INOFOR – Instituto Para a Inovação na Formação
IOSCO – International Organization of Securities Commissions
IQF – Instituto Para a Qualidade na Formação
IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado
MAC – Montantes Compensatórios de Adesão
MBT – Margem Bruta Total
MCE – Mecanismo Complementar às Trocas
NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NI – Normas Interpretativas
NIC – Norma Internacional de Contabilidade
NIRF – Norma Internacional de Relato Financeiro
NUTS – Nomenclatura de Unidades Territoriais para Fins Estatísticos
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE – Orçamento de Estado
OMC – Organização Mundial do Comércio
OTE – Orientação Técnica Económica
PAC – Política Agrícola Comum
PE – Pequenas Entidades
PIB – Produto Interno Bruto
POC – Plano Oficial de Contabilidade
QREN – Quadro de Referência Estratégica Nacional
RGA – Recenseamento Geral Agrícola
RICA – Regime de Informação de Contabilidades Agrícolas
SAG – Sociedade de Agricultura de Grupo
SANU – Superfície Agrícola Não Utilizada
SAU – Superfície Agrícola Utilizada
SEC – Securities and Exchange Commission
SIMA – Sistema de Informação de Mercados Agrícolas
SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SPSS – Statistical Package for the Social Sciences
TOC – Técnico(s) Oficial(ais) de Contas
UDE – Unidade de Dimensão Europeia
UE – União Europeia
UTA – Unidade de Trabalho Ano
VAB – Valor Acrescentado Bruto
XBRL – EXtensible Business Reporting Language
ZD – Zona Desfavorecida

ÍNDICE GERAL

DEDICATÓRIA	II
AGRADECIMENTOS.....	IV
RESUMO	V
ABSTRACT	VI
SIGLAS	VII
ÍNDICE GERAL	X
ÍNDICE DE QUADROS.....	XIV
ÍNDICE DE FIGURAS.....	XIV

INTRODUÇÃO	1
ENQUADRAMENTO E JUSTIFICAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO	1
OBJECTIVOS DO ESTUDO	3
DELIMITAÇÕES DO OBJECTO DO ESTUDO	4
ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	5

CAPÍTULO I

CARACTERIZAÇÃO E ENQUADRAMENTO DO SECTOR AGRÍCOLA	7
1.1. NOÇÕES E DEFINIÇÕES GERAIS.....	7
1.2. AGRICULTURA - INDICADORES OCDE	9
1.3. AGRICULTURA - INDICADORES UE	12
1.4. AGRICULTURA - INDICADORES DE PORTUGAL	17
1.5. AGRICULTURA DA UE VERSUS PORTUGAL	23
1.6. PERSPECTIVAS DA AGRICULTURA EM PORTUGAL	24
1.7. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	28

CAPÍTULO II

CONTABILIDADE AGRÍCOLA: ALGUNS CONTRIBUTOS TEÓRICOS	29
2.1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS	29
2.2. ALGUNS CONTRIBUTOS AO NÍVEL DA CONTABILIDADE GERAL E INTERNA	30
2.3. PERTINÊNCIA, ENQUADRAMENTO E LIMITAÇÕES DO SECTOR AGRÍCOLA	39
2.4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	42

CAPÍTULO III

A AGRICULTURA NO ACTUAL NORMATIVO CONTABILÍSTICO NACIONAL	43
---	----

3.1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS	43
3.2. SITUAÇÃO ACTUAL.....	43
3.2.1. <i>Inexistência de Normativo Específico</i>	43
3.2.2. <i>Prevalência do Custo Histórico e Suas Insuficiências.....</i>	45
3.2.3. <i>Normas de Contabilidade de Gestão</i>	47
3.2.3.1. Apêndice ao POC	47
3.2.3.2. GESTAGRO – Contabilidade de Gestão Agro-Pecuária.....	51
3.2.4. <i>A Influência da Fiscalidade</i>	53
3.3. LAIVOS DE JUSTO VALOR.....	57
3.4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63

CAPÍTULO IV

NIC 41 – “AGRICULTURA”: TENTATIVA DE RESPOSTA ÀS ESPECIFICIDADES DA AGRICULTURA.....	65
4.1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS	65
4.2. HARMONIZAÇÃO E ANTECEDENTES DA NIC 41	67
4.2.1. <i>Harmonização Contabilística Internacional.....</i>	67
4.2.2. <i>Alguns Apontamentos Sobre Justo Valor.....</i>	69
4.3. ESTUDO DA NIC 41 – “AGRICULTURA”	77
4.3.1. <i>Âmbito e Objectivos da Norma</i>	78
4.3.2. <i>Outros Conceitos e Definições.....</i>	80
4.3.3. <i>Reconhecimento e Mensuração.....</i>	83
4.3.3.1. Conceitos e Considerações Introdutórias	83
4.3.3.2. Reconhecimento e Mensuração de Activos Biológicos e Produtos Agrícolas..	85
4.3.3.3. Mensuração de Outros Activos	91
4.3.3.4. Subsídios Governamentais	95
4.3.3.5. Rendimentos e Ganhos e Gastos e Perdas.....	98
4.3.3.6. Riscos e Aspectos Ambientais	103
4.3.3.7. Divulgações Exigidas Pela NIC 41	105
4.4. ENQUADRAMENTO DO SNC E DA NCRF 17 – “AGRICULTURA”.....	109
4.5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	115

CAPÍTULO V

OBJECTIVOS E METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA	117
5.1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS E ESTRUTURA DO TRABALHO.....	117

5.1.1. <i>Estudo Empírico Baseado em Entrevistas</i>	118
5.1.1.1. Metodologia de Recolha de Dados e Sua Análise.....	120
5.1.1.1.1. Selecção de Instrumento de Recolha de Dados.....	120
5.1.1.1.2. Caracterização da Amostra.....	122
5.1.1.1.3. Processo de Recolha de Dados.....	124
5.1.1.1.4. Modelo de Análise de Dados	125
5.1.2. <i>Análise Descritiva Baseada nos Inquéritos</i>	126
5.1.2.1. Notas de Enquadramento e Justificação da Ferramenta Utilizada	126
5.1.2.2. Descrição da População em Estudo e Identificação da Amostra	127
5.1.2.3. Objectivos e Hipóteses a Testar	131
5.1.2.3.1. Recolha de Dados	133
5.1.2.3.2. Fiabilidade do Inquérito	135
5.1.2.3.3. Dificuldades e Constrangimentos.....	135
5.2. ALGUMAS NOTAS RECAPITULATIVAS DO ESTUDO EMPÍRICO	136

CAPÍTULO VI

ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE RESULTADOS.....	137
6.1. RESULTADOS BASEADO EM ENTREVISTAS	137
6.1.1. <i>Subsídios Governamentais na Actividade Agrícola</i>	137
6.1.2. <i>Valorização dos Produtos Agrícolas</i>	138
6.1.3. <i>Produtos Agrícolas Gerados Internamente</i>	140
6.1.4. <i>Alterações do Justo Valor e Depreciações Acumuladas</i>	141
6.1.5. <i>Justo Valor e Resultados Não Realizados</i>	144
6.1.6. <i>Subjectividade no Valor de Transacção e Valor de Mercado</i>	145
6.1.7. <i>Algumas Notas Recapitulativas</i>	146
6.2. RESULTADOS BASEADO EM INQUÉRITOS.....	147
6.2.1. <i>Nível de Conhecimento que os TOC têm do SNC e da NIC 41 – “Agricultura”</i>	148
6.2.2. <i>Resposta do Paradigma do Custo Histórico às Especificidades do Sector Agrícola</i>	150
6.2.3. <i>O Justo Valor e a Imagem Verdadeira e Apropriada</i>	151
6.2.4. <i>Complexidade e Operacionalidade dos Paradigmas</i>	153
6.2.5. <i>Conclusões do Estudo Empírico</i>	154
6.3. CONSIDERAÇÕES FINAIS E NOTAS RECAPITULATIVAS	154
CONCLUSÕES	157
RESUMO E PRINCIPAIS CONCLUSÕES	157

POSSÍVEIS DESENVOLVIMENTOS DO ESTUDO	168
BIBLIOGRAFIA	169
ANEXOS	181
ANEXO I – CAE SECTOR AGRÍCOLA, REV. 3.	181
ANEXO II – COMPLEXO DE PRODUÇÃO AGRO-ALIMENTAR E FLORESTAL	182
ANEXO III – GUIÃO DE ENTREVISTA	183
ANEXO IV – GRELHA DE ANÁLISE DO CONTEÚDO DAS ENTREVISTAS 1/3	184
ANEXO IV – GRELHA DE ANÁLISE DO CONTEÚDO DAS ENTREVISTAS 2/3	185
ANEXO IV – GRELHA DE ANÁLISE DO CONTEÚDO DAS ENTREVISTAS 3/3	186
ANEXO V – QUESTIONÁRIO 1/2	187
ANEXO V – QUESTIONÁRIO 2/2	188

ÍNDICE DE QUADROS

QUADRO 1 - CAE DO SECTOR AGRICULTURA.....	8
QUADRO 2 – APOIOS E SUBSÍDIOS À AGRICULTURA 2004	10
QUADRO 3 – APOIOS E SUBSÍDIOS À AGRICULTURA 2004/2002	10
QUADRO 4 – VALOR ACRESCENTADO BRUTO - AGRICULTURA.....	12
QUADRO 5 – MÃO-DE-OBRA AGRÍCOLA (EM UTA)	18
QUADRO 6 – POPULAÇÃO AGRÍCOLA - 2005	18
QUADRO 7 – FORMA JURÍDICA DAS EXPLORAÇÕES	20
QUADRO 8 – CONTABILIDADE AGRÍCOLA POR REGIÃO	21
QUADRO 9 – RELAÇÃO ENTRE ACTIVOS BIOLÓGICOS E PRODUTOS AGRÍCOLAS	79
QUADRO 10 – REGRA E EXCEPÇÃO AO JUSTO VALOR MENOS CUSTOS DE VENDER.....	90
QUADRO 11 – PERDA NO RECONHECIMENTO INICIAL.....	102
QUADRO 12 – NORMAS DE APLICAÇÃO PRIVILEGIADA À ENTIDADE AGRÍCOLA	115
QUADRO 13 – CARACTERIZAÇÃO DOS ENTREVISTADOS.....	123
QUADRO 14 – CRITÉRIOS PARA A SELECÇÃO DA AMOSTRA.....	123
QUADRO 15 – INDICADORES REGIÃO CENTRO – AGRICULTURA, EM 2005.....	131
QUADRO 16 – ANÁLISE DA POPULAÇÃO E AMOSTRA	134
QUADRO 17 – CONHECIMENTO DO SNC/NIC 41.....	148
QUADRO 18 – FREQUÊNCIAS ACUMULADAS SNC/NIC 41.....	149
QUADRO 19 – ESPECIFICIDADES DA AGRICULTURA.....	150
QUADRO 20 – IMAGEM VERDADEIRA E APROPRIADA NO MODELO DO JUSTO VALOR.....	152
QUADRO 21 – COMPLEXIDADE E AUMENTO TRABALHO (JUSTO VALOR)	153

ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA 1 - LANÇAMENTO CONTABILÍSTICO DE PERDA NO RECONHECIMENTO INICIAL	102
FIGURA 2 - DELIMITAÇÃO DA REGIÃO CENTRO (NUT II)	129

Introdução

INTRODUÇÃO

Enquadramento e Justificação da Investigação

A agricultura enquanto actividade económica, merece-nos, desde logo, uma preocupação relacionada com a delimitação do sector. Como tencionamos abordá-la numa perspectiva contabilística, considerámos adequado socorreremo-nos do âmbito da Norma Internacional de Contabilidade (NIC) 41 – “Agricultura”, para delimitar o conceito de agricultura.

Por outro lado, a agricultura tem inerente um conjunto de especificidades que dificultam ou oneram o processo contabilístico, sobremaneira no que se refere à mensuração de activos biológicos e produtos agrícolas ⁽¹⁾ e ao desenvolvimento dos processos relacionados com sementeiras e colheitas, entre outros. Referimo-nos, concretamente, a título de exemplo, aos ciclos de produção muito longos (v.g. florestas e envelhecimento de vinhos); ao facto de muitas produções transitarem de exercício económico; e ao crescimento natural a que os activos biológicos estão sujeitos, bem como à degeneração dos mesmos.

A juntar à complexidade dos processos da produção agrícola e às dificuldades elencadas, assiste-se a uma certa passividade por parte das Entidades Normalizadoras, sobretudo as nacionais, que não dão uma atenção particular ao sector agrícola. Neste contexto, não podemos esquecer os esforços desenvolvidos, sobremaneira pela Austrália, Nova Zelândia, França e Estados Unidos da América, como nos dão conta Nobes e Parker (2002), Azevedo (2005), Simón Vera (2004) e AECA (1998), entre outros. Pela mão do *International Accounting Standards Board* (IASB) surge a NIC 41 – “Agricultura”, cuja aplicação se recomendou a partir de 01 de Janeiro de 2003.

Na União Europeia (UE) essa preocupação, até 2002, nunca foi muito acentuada, apesar do sector agrícola representar, segundo OCDE (2005), 2,0% do Valor Acrescentado Bruto (VAB) europeu, e segundo a mesma fonte, 2,5% do VAB português. Por um lado, as entidades agrícolas estão condicionadas ao princípio do custo histórico prevalecentes quer na Quarta, quer na Sétima Directivas. Por outro, as poucas entidades que necessitem ou pretendam outras

¹ Ainda que sucintamente, entenda-se por activo biológico *um animal ou planta vivos* e por produto agrícola *aquele que é colhido dos activos biológicos* (§5, NIC 41).

soluções fora do paradigma do custo histórico, podem recorrer, ainda que subsidiariamente, às NIC. É neste contexto que a Directriz Contabilística (DC) nº 18 – “Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Geralmente Aceites” acolhe essa solução, estabelecendo, em bom rigor, uma hierarquia de normas contabilísticas.

Contudo, o processo de internacionalização das empresas e economias, da utilização massiva da Internet, da tendência generalizada para a standardização; enfim o processo continuado e crescente de globalização, tornaram o mundo mais pequeno e mais próximo. Estes desenvolvimentos não excluíram a contabilidade, uma vez que as necessidades de informação fiável e relevante são cada vez mais prementes na economia global. Constatase, portanto, ao nível contabilístico, uma necessidade crescente, não só para as empresas transnacionais ou para as concentrações de actividades empresariais, de informação financeira fiável, relevante e tempestiva.

É neste enquadramento que a UE aprovou e emitiu o Regulamento 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, relativo à adopção das NIC ⁽²⁾, como primeiro passo para a construção de um referencial contabilístico próprio mas em sintonia e consonância com as NIC do IASB. Consequentemente, uma das normas adoptadas foi precisamente a NIC 41 – “Agricultura” ⁽³⁾. Ora esta Norma, específica para a agricultura, foi concebida no pressuposto que a mensuração pelo justo valor serve mais adequadamente as especificidades da realidade agrícola e que consegue, baseada no mercado (activo), identificar e mensurar as várias possibilidades de transformação biológica (crescimento natural, degeneração, produção e procriação), ou seja, que causem alterações qualitativas e quantitativas nos activos biológicos.

Sendo tais Normas adoptadas por Regulamento têm aplicação directa e imediata no direito interno dos Estados-Membros (EM). A par destes desenvolvimentos recentes, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), através do seu documento “Projecto de Linhas de Orientações para um Novo Modelo de Normalização Contabilística” (CNC, 2003), desenha e

² Em traços gerais, este Regulamento tem como objectivo a adopção e utilização das NIC, por parte de algumas sociedades (isto é, com valores admitidos à negociação num mercado regulamentado da UE), a partir de 1 de Janeiro de 2005. Desta forma, para o território nacional, definem-se dois níveis de normalização: por um lado, as NIC e, por outro, o POC 1989.

³ Nem todas as NIC do IASB foram adoptadas, quer inicialmente, através do Regulamento (CE) nº 1725/2003, da Comissão, de 21 de Setembro, quer através de outros regulamentos posteriores. Acerca do percurso de aprovação, ainda no seio do IASB, atente-se, entre outros, a Azevedo (2005) e Simón Vera (2004).

propõe um novo figurino contabilístico ⁽⁴⁾, baseado nas NIC, no qual o justo valor, enquanto base de mensuração, ocupa um papel central. A CNC designa este modelo de Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este prevê uma Norma específica para a agricultura, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) nº 17 – “Agricultura”, que define as orientações para o tratamento das questões contabilísticas relacionadas com a agricultura, incluindo os subsídios relacionados com activos biológicos mensurados pelo justo valor.

Após a aprovação do SNC ⁽⁵⁾ disporemos, então, de uma norma específica para a agricultura. Em bom rigor, passamos da inadequação do custo histórico enquanto resposta às especificidades do sector agrícola para uma norma baseada na filosofia do justo valor. Consequentemente, afigura-se pertinente e justifica-se plenamente a análise aprofundada da NIC 41 e da NCRF 17 no sentido de identificar as vantagens e entraves ou dificuldades de aplicação de tais Normas à realidade agrícola portuguesa. E, como, em bom rigor, estamos na presença de uma mudança efectiva de paradigma contabilístico, justifica-se, em nossa opinião, avaliar em que nível os Técnicos Oficiais de Contas (TOC) o conhecem e se estão preparados para o enfrentar e operar no seio das novas orientações.

Por outro lado, são identificadas algumas questões controversas para as quais tentamos resposta e propostas de solução, recorrendo, para o efeito, à recolha de opiniões e comentários, junto de personalidades de mérito reconhecido e conhecedoras do assunto, através da técnica de entrevista.

Objectivos do Estudo

Os principais objectivos da presente dissertação consistem em:

- i) Identificar, para a agricultura, o enquadramento teórico e prático do processo contabilístico actualmente em vigor, assente no modelo do custo;
- ii) Analisar o conteúdo e as orientações da NIC 41 e da NCRF 17 no sentido de verificar se respondem mais adequadamente às especificidades do sector agrícola; e

⁴ No qual o POC é legislação complementar (v.g. as DC) serão revogados. Vulgarizou-se a utilização de “SNC” para designar este projecto do novo referencial contabilístico, recorde-se, a aprovar.

⁵ Existem indicações por parte de alguns entrevistados, na qualidade de normalizadores, que o SNC entrará em vigor em 01 de Janeiro de 2010. Contudo, nesta data (20 de Abril de 2009), não existe nenhuma confirmação oficial.

- iii) Conhecer até que ponto os principais protagonistas, os TOC, na operacionalização da mudança de paradigma, isto é na passagem do modelo custo para o modelo do justo valor, ao nível da agricultura, têm conhecimento do SNC e da NIC 41, se o defendem ou o consideram inadequado e, sobretudo, se estão preparados para o enfrentar.

Para atingir o primeiro objectivo, optámos por uma abordagem descritiva, incorporando, obviamente, os contributos recolhidos nas reuniões concretizadas com Técnicos de Direcção Região de Agricultura da Região Centro (DRARC), mais concretamente com a Delegação de Coimbra. Para a prossecução do segundo objectivo baseámo-nos em técnicas de entrevista, tendo efectivamente entrevistado, sobre questões controversas, um conjunto de personalidades de reconhecido mérito e conhecedoras dos assuntos.

Por fim, para atingir o terceiro objectivo da dissertação baseámo-nos em técnicas estatísticas para concepção, lançamento e análise de dados recolhidos através de um inquérito lançado aos TOC da Região Centro, que exercem efectivamente a profissão. A metodologia utilizada e os resultados alcançados, serão apresentados, entre outros, no sexto capítulo.

Delimitações do Objecto do Estudo

O presente estudo versa essencialmente sobre os contributos e os constrangimentos que a NIC 41 proporciona, no que concerne à imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras (DF) apresentadas por entidades agrícolas. Centramos, portanto, a nossa reflexão na NIC 41 e, com menos profundidade, devido às incertezas envolventes, na NCRF 17.

Como é evidente, no estudo da matéria nuclear temos que chamar à reflexão outras temáticas relacionadas, tais como “propriedades de investimento”, “activos fixos tangíveis”, “activos intangíveis”, “inventários”, etc. Relativamente a estas temáticas optamos por uma postura selectiva quanto aos aspectos a apresentar. Ou seja, tratamo-los, apenas e só, na medida em que tais considerações se afigurem úteis ao desenvolvimento da dissertação.

Procedemos, contudo, intencionalmente, a uma excepção no que se refere aos subsídios relacionados com os activos biológicos, mensurados pelo justo valor menos os custos de vender. Por outras palavras, sentimos necessidade de aprofundar as orientações da NIC 20 –

“Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios ao Governo” para proporcionar e facilitar, mesmo para nós, a detecção e compreensão das diferenças, entre as duas Normas, que, à primeira vista, parecem muito ténues ou inexistentes.

Estrutura da Dissertação

A dissertação encontra-se estruturada em seis capítulos. No primeiro capítulo procedemos à caracterização do sector agrícola, delimitando, desde logo, o âmbito da actividade agrícola para efeitos do presente trabalho. No intuito de avaliar a importância da agricultura, invocámos um conjunto de indicadores e estatísticas, utilizando como metodologia partir da análise mundial para a realidade nacional. Assim, recolhemos e analisámos em primeiro lugar, indicadores da OCDE, passando, depois, para UE e, finalmente, para Portugal, em particular.

Caracterizado o sector agrícola, procedemos, no segundo capítulo, à revisão da literatura, sobremaneira no que se refere à contabilidade agrícola. Neste contexto, aproveitamos a oportunidade para apresentar as limitações gerais e específicas ao processo contabilístico, assumidamente balizado pelo modelo do custo ⁽⁶⁾. Em bom rigor, apresentamos as principais tendências e doutrinas da contabilidade agrícola, concebida, operacionalizada e desenvolvida no seio do paradigma do custo histórico.

Reservámos o terceiro capítulo para analisar, de uma forma descritiva, embora enriquecida com os contributos e opiniões de técnicos da Direcção Regional de Agricultura (DRA) da Região Centro, do ponto de vista doutrinal e, obviamente, na vertente prática, o actual normativo contabilístico nacional, suas vantagens e limitações. Constata-se que, mesmo no seio do modelo do custo, é detectável um conjunto significativo de disposições que alargam os horizontes e o âmbito do modelo vigente. Neste contexto, analisam-se, sobretudo, as DC, nas quais a mensuração pelo justo valor é predominante ou está patente ainda que de forma implícita.

Na sequência do estudo, o quarto capítulo fica reservado para uma análise aprofundada em torno da NIC 41 e da NCRF 17, embora esta última de forma menos aprofundada, por desconhecer-se, nesta data, os seus contornos definitivos. Assume especial relevância, na

⁶ Em oposição a este modelo de valorização utilizaremos na dissertação a expressão “*modelo de justo valor*” para referir o paradigma emergente de mensuração, ou seja, baseado no preço de mercado, que permite, por regra, a determinação do justo valor.

análise levada a efeito, as temáticas do reconhecimento e mensuração, inicial e subsequente, os resultados não realizados, bem como os subsídios relacionados com a agricultura. Ainda neste capítulo, após a evidenciação das divulgações exigidas pela NIC 41, analisa-se a NCRF 17 e apresentam-se algumas recomendações tendentes à melhoria da sua redacção, no intuito de facilitar a operacionalização das suas disposições.

De certa forma, com o objectivo explícito de conhecer se o novo paradigma contabilístico, alicerçado nas NIC e, portanto, no justo valor, indicado como prevalecente em determinadas situações, responde mais adequadamente às especificidades do sector agrícola, levámos a efeito, no quinto capítulo, um processo de entrevista a várias personalidades de mérito reconhecido, quer ao nível da docência, da investigação ou mesmo da prática contabilística.

Com a entrevista pretendemos, sobremaneira recolher opiniões fundamentadas para algumas questões geradoras de controvérsia, como, por exemplo, a mensuração, nos termos da NIC 41, dos produtos agrícolas no momento da colheita; a problemática dos resultados não realizados e também a especificidade dos subsídios tratados na Norma. Reservámos a segunda parte do capítulo para, com recurso às técnicas de inquérito, avaliar em que medida os TOC da Região Centro conhecem o SNC, a NIC 41 e se estão preparados para os desafios do novo paradigma contabilístico, que se avizinha.

Reservamos o sexto capítulo para apresentar, analisar e interpretar os resultados obtidos na sequência dos estudos empíricos realizados. Pese embora algumas conclusões decorrentes, quer das entrevistas realizadas, quer extraídas dos resultados do inquérito, não coincidirem ou, mesmo, contradizerem as nossas opiniões, são tratadas, como de resto se espera de um trabalho científico, de igual modo, ou seja, com a mesma relevância e importância das restantes.

Finalmente, de uma forma resumida e sintetizada, apresentamos as conclusões deste trabalho e apontamos algumas sugestões para futuras investigações.

Capítulo I – Caracterização e Enquadramento do Sector Agrícola

CAPÍTULO I

CARACTERIZAÇÃO E ENQUADRAMENTO DO SECTOR AGRÍCOLA

1.1. Noções e Definições Gerais

Consideramos imprescindível, como considerações preambulares, formular uma delimitação do Sector Agrícola. Para o efeito recorreremos, entre outros, a INOFOR (2002) ⁽⁷⁾. Reconhece-se, obviamente, a existência de múltiplos e distintos critérios para a delimitação. No limite, todos eles incompletos, apresentando mais ou menos vantagens e desvantagens.

Grosso modo, podemos dizer que agricultura compreende todas as actividades económicas relativas à exploração de terrenos e animais, tendo como propósito a produção de produtos alimentares para o consumo das famílias ou a sua posterior transformação. É, pois, notória, por um lado, a influência que factores de ordem natural exercem sobre o sector, e, por outro, a influência e incerteza que o processo natural (i. e., biológico) desempenha nas actividades agrícolas.

À semelhança de INOFOR (2002), defendemos que a Classificação das Actividades Económicas (CAE) constitui um dos critérios mais adequados para delimitar o sector. Assim, atente-se ao Quadro 1:

⁷ De realçar que o Instituto Para a Inovação na Formação (INOFOR), por força do DL n° 171/2004, de 17 de Julho, passou a designar-se Instituto Para a Qualidade na Formação (IQF). Com o DL n° 210/2007, de 29 de Maio adoptou a designação de Direcção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT).

Quadro 1 - CAE do Sector Agricultura (⁸)

CAE	Designação
011	Agricultura
01111	Cerealicultura
01112	Culturas Agrícolas, n.e.
01120	Horticultura, Especialidades Hortícolas e Produtos de Viveiro
01131	Fruticultura
01132	Viticultura
01133	Olivicultura
01134	Culturas Destinadas a Preparação de Bebidas e de Especiarias
012	Produção Animal
01210	Bovinicultura
01220	Criação de Gado Ovino, Caprino, Cavalar, Asinino e Muar
01230	Suinicultura
01240	Avicultura
01251	Apicultura
01252	Outra Produção Animal, n.e.
020	Silvicultura e Exploração Florestal
02011	Silvicultura
02012	Exploração Florestal
02020	Actividades dos Serviços Relacionados com a Silvicultura e a Exploração Florestal

Fonte: INE, *Classificação das Actividades Económicas, Rev. 2, 1993 (DL 197/2003)*.

Sucintamente, numa lógica de produção, subjacente à própria CAE, podemos dividir o sector agrícola em três subsectores, a saber: **i)** produção agrícola; **ii)** produção animal; e **iii)** produção florestal.

Consequentemente a agricultura compreende, respectivamente, a agricultura propriamente dita, a pecuária e a silvicultura. A primeira compreende, grosso modo, as culturas arvenses e horticultura (que inclui a floricultura) e, por fim, as culturas arbóreo-arbustivas (que englobam entre outras, a fruticultura, a viticultura e a olivicultura). Por sua vez, a pecuária engloba toda a produção animal (⁹). Por último, a Silvicultura e Exploração Florestal não apresentam qualquer subdivisão.

⁸ A Revisão 3 da CAE entrou em vigor, segundo o DL n.º 381/2007, de 14 de Novembro, em 01/01/08. Contudo, em Fevereiro de 2008, nalguns Serviços da Administração Pública (concretamente, na Administração Fiscal), é ainda a Revisão 2 (DL n.º 197/2003, de 27 de Agosto) que vigora para efeito das declarações electrónicas. Em bom rigor, a nova nomenclatura ainda não é plenamente aceite. Assim a Rev. 2, satisfaz mais concretamente os nossos intentos. Por isso, remetemos para o Anexo I a actual divisão da CAE do Sector Agrícola (ou seja, CAE, Rev. 3).

⁹ Na Revisão 3, a lista é mais exaustiva, embora não fechada.

Pese embora a classificação intentada, não podemos dissociar a agricultura da produção agro-alimentar e florestal. Ou seja, existe uma fortíssima interdependência da agricultura com o que vulgarmente se designa complexo agro-alimentar. Reconhece-se que, no intuito de obter maior valor acrescentado, algumas explorações agrícolas tendem a assegurar, não poucas vezes, as operações pós obtenção de produto agrícola (¹⁰).

A abordagem e estudo do complexo de produção Agro-Alimentar e Florestal, apesar da sua importância e ligação às actividades agrícolas, está excluído dos objectivos traçados para este trabalho (¹¹), uma vez que, em bom rigor, o seu tratamento contabilístico, está excluído do âmbito da NIC 41 e da NCRF 17.

1.2. Agricultura - Indicadores OCDE

No intuito de aquilatar a importância do sector da agricultura no contexto mundial, não só em termos económicos, como, sobremaneira, enquanto dinamizador de políticas sociais, ambientais e de desenvolvimento rural, consideramos necessário e oportuno explicitar, sucintamente, alguns indicadores e considerações que a OCDE apresenta regularmente (¹²).

Segundo OCDE (2005), a produção agrícola portuguesa, em 2005, representa 2,5% do valor acrescentado bruto, sendo a média da UE-15 apenas de 2,0%. No que se refere ao comércio internacional, as exportações de produtos agrícolas portugueses representam 6,7% do total, enquanto que ao nível das importações tal valor ascende a 11%. A média na UE-15 é, respectivamente, 8,4% e 8,6%. Logo, em termos globais, a UE é, ainda, importador líquido, pese embora os apoios e subsídios e políticas proteccionistas que tem adoptado para os seus agricultores.

Atente-se, por último, aos valores que assumem as ajudas, subsídios e apoios (financeiros) em termos da percentagem do valor das receitas totais da produção agrícola, que apresentamos no Quadro 2.

¹⁰ Como analisaremos, nos Capítulos V e VI, esta problemática constitui, contundentemente, uma das maiores críticas ao preceituado da NIC 41.

¹¹ No entanto, apresentamos no Anexo II – Complexo de Produção Agro-Alimentar e Florestal, proposto por INOFOR (2002: p. 13), a sistematização e divisão do Sector Agro-Alimentar e Florestal.

¹² Por norma, anualmente, em Documento designado “*L’OCDE en Chiffres*”.

Quadro 2 – Apoios e Subsídios à Agricultura 2004

País / Organização	% Receitas Agricultura
Nova Zelândia	3%
Estados Unidos	18%
UE-25	33%
OCDE	30%
Japão	56%
Noruega	68%

Fonte: Adaptado de OCDE (2005: p. 25 e ss).

Segundo OCDE (2004), que trata dados referentes a 2002 e 2003, constata-se que o valor acrescentado bruto era inferior ao actual (1,6% para a UE-15 e 1,8% para a OCDE). No que se refere aos apoios/subsídios e ajudas financeiras também é notório a sua redução sistemática não só no seio da UE, como ao nível da OCDE, de certa forma, por acção e imposição da Organização Mundial do Comércio (OMC), que anseia a produção e comércio, incluindo os agrícolas, sem protecção e subsídios, por forma a concretizar-se a verdadeira livre concorrência.

Para um melhor conhecimento e compreensão da tendência de redução dos apoios, a ajudas ao sector agrícola, analise-se o Quadro 3 – Apoios e Subsídios à Agricultura 2004/2002.

Quadro 3 – Apoios e Subsídios à Agricultura 2004/2002

Entidades	% de Apoio à Agricultura Face à Receita Total	
	2004	2002
EU	33%	37%
OCDE	30%	32%

Fonte: Própria, com base em OCDE (2005) e OCDE (2004).

Para completar a análise afigura-se apropriado verificar algumas indicações e reflexões estratégicas que o Relatório das Perspectivas Agrícolas da OCDE e da FAO para o período 2007-2016 contém (OCDE e FAO, 2007). Neste contexto, o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), no seio dos países membros da OCDE, evoluirá muito favoravelmente, para o período considerado, assumindo, em média, 2,5%. Por seu turno, a inflação para o mesmo

período (2007 a 2016) rondará, em média, os 3%. O dólar tenderá a dissipar a actual desvalorização face às principais divisas comunitárias e mundiais.

No que se refere, concretamente à agricultura, tudo indica que por exigência, não só, da OMC, o nível de apoios e subsídios tenderá a reduzir-se ao nível dos produtos tradicionais, o que, obviamente, influenciará a sua produção e o seu consumo. As preocupações mundiais do Protocolo de Quioto (¹³) e, especialmente, da UE centram-se, cada vez mais, na preservação ambiental, no desenvolvimento de biocarburantes, na fixação das populações às zonas rurais e na atenuação de assimetrias sociais. A par destas orientações, os poderes públicos têm definido e concretizado apoios, mais visíveis, àquelas medidas e objectivos. Consequentemente, a produção de biocarburantes aumentará significativamente. Espera-se, até 2010, um incremento na ordem dos 170%, para satisfazer o consumo perspectivado. Neste contexto de produção, assumem especial relevância os EUA, a UE, o Canadá e a China.

No que se refere ao comércio internacional, a UE continuará a assumir o papel de importador líquido de produtos agrícolas. Os produtos transformados aumentarão significativamente, no seio da OCDE. Contudo, as trocas internacionais têm diminuído, acompanhando, de certo modo, a perda de importância das receitas da agricultura nas receitas totais dos países membros da OCDE. De salientar que se espera uma perda de protagonismo para os habituais países exportadores da OCDE. Estes perderão a posição dominante a favor, sobretudo, da Índia e da China.

Em suma, ao nível do sector agrícola, verificar-se-á uma tendência para a maior troca de produtos transformados. A produção centrar-se-á mais nas matérias-primas dos biocarburantes, com o intuito de aproveitar os incentivos públicos à sua produção. Ainda segundo este Relatório, a UE e a generalidade dos países membros da OCDE verão a sua posição e relevância diminuídas em favor do protagonismo da Índia e da China.

¹³ Em bom rigor, o Protocolo de Quioto consiste num compromisso internacional de redução da emissão de gases que provocam ou aceleram o efeito estufa. Como é óbvio, tem inerente a cooperação entre os signatários e a concretização de acções básicas, tais como: **i)** reforma dos sectores de energia e transportes; **ii)** promoção do uso das fontes energéticas renováveis; **iii)** limitação das emissões de metano; **iv)** protecção das florestas; **v)** eliminação ou atenuação de interesses financeiros e de mercado inapropriados aos fins do Protocolo; entre outros.

1.3. Agricultura - Indicadores UE

Segundo informação da Comissão Europeia (CE, 2006a), relativamente ao ano de 2003, dos 457 milhões de habitantes ⁽¹⁴⁾ apenas 5,2% trabalha na agricultura, enquanto que, por seu turno, os serviços congregam 69,2% da mão-de-obra. Contudo, em 2005, reforçando a tendência de diminuição da importância do sector agrícola, a mão-de-obra adstrita centra-se nos 4,9% do total (Eurostat, 2007: p. 11-14 e CE, 2006b).

No que se refere ao VAB assiste-se, no seio quer da UE-15 ou da UE-25, uma quebra substancial, de 1995 para 2005. Atente-se ao Quadro 4:

Quadro 4 – Valor Acrescentado Bruto - Agricultura

Países	Valor Acrescentado Bruto do Sector Agrícola		
	1995	2002	2005
UE-25	2,8	2,2	1,9
UE-15	2,7	2,1	1,8
Portugal	4,5	4,0	3,3
Espanha	5,7	3,3	2,8

Fonte: Adaptado de Eurostat (2007: p. 14).

Neste ambiente indiciador de perda de importância, o sector agro-alimentar tem evoluído mais favoravelmente, uma vez que, ao nível do comércio internacional, as exportações representam 4,9% a 6,6% do total das exportações mundiais comunitárias, excluindo as operações intracomunitárias, respectivamente.

Assiste-se também, na UE-25, a uma redução do índice de preços da produção agrícola. Por exemplo, se tomarmos em consideração o ano de 2002 (100%), verifica-se que a média do índice de preços, em 2005, é 95,2% e 95,4%, respectivamente para a UE-25 e a UE-15. Em Portugal regista-se uma das maiores divergências face à média: 85,1%. Apenas a Eslovénia apresenta um índice de preços inferior para o mesmo ano: 80,3% (Eurostat, 2005).

¹⁴ De realçar que estes valores excluem a realidade da Bulgária e da Roménia, que recentemente (01/01/07) aderiram à UE. Conhece-se, no entanto, que o sector agrícola nestes países assume uma importância significativa.

Relativamente às terras utilizadas na agricultura é importante verificar que, em termos médios a UE-25, relativamente a 2003, aproxima-se dos 42% (CE, 2006b). É público que a agricultura foi o principal sector que recebeu uma atenção especial da UE. Os valores consignados para a Política Agrícola Comum (PAC) chegaram a representar mais de 60% do Orçamento Comunitário. Na frieza dos números esconde-se, obviamente, a evolução recente da PAC, mais orientada para a livre concorrência, com novos processos de atribuição e concessão de ajudas. Também não é descabido invocar o papel fundamental da agricultura enquanto empregador nas áreas rurais.

Nesta senda, deve-se sublinhar que, desde o Conselho de Berlim de 2000, os objectivos da PAC estimulam, cada vez mais, o desenvolvimento sustentável das explorações; o desenvolvimento rural embebido de empreendedorismo ambiental; a introdução de novas técnicas e de tecnologias de informação e comunicação; a promoção de actividades artesanais de agro-turismo; bem como a florestação, entre outras.

No intuito de sintetizar algumas informações, podemos referir, relativamente ao ano de 2005, que, em primeiro lugar, o rendimento agrícola baixou 6,3% (3,8% nos novos EM), tendo variado entre -19,3%, na Hungria, e +25,9% no caso da Lituânia (CE, 2007). Por outro lado, atente-se que a UE-25 permaneceu importador líquido de produtos agrícolas, pese embora o aumento significativo das exportações de produtos agro-alimentares.

Sublinhe-se que durante 2005 a UE concebeu e adoptou um pacote de propostas relativas à reforma do sector comunitário do açúcar. Como consequência, a UE deliberou, por um lado, baixar o preço garantido do açúcar e, por outro, desencorajou as empresas menos competitivas a abandonarem o sector.

A subida dos preços do petróleo repercutiu-se à escala mundial que aliada aos compromissos assumidos internacionalmente no âmbito das alterações climáticas, conduziu a UE a tomar duas medidas atenuadoras dos efeitos. A primeira relaciona-se com a possibilidade de aumento da produção de biocombustíveis. A segunda, consiste no incentivo à utilização, cada vez mais intensiva, da biomassa.

A UE preocupou-se, também em 2005, com a promoção interna e externa de produtos agrícolas (v.g. vinho, azeite, queijos, produtos à base de carne, etc). Por outro lado, os EM acordaram unanimemente intensificar (acelerar e simplificar) o apoio às regiões ultraperiféricas.

Ainda segundo o mesmo Relatório (CE, 2007), no que se refere aos mercados agrícolas por uma questão de sistematização, convém destringir duas vertentes: **i)** os produtos de origem vegetal; e **ii)** os produtos de origem animal. Relativamente aos primeiros, destaque-se o aumento da produção cerealífera (com exclusão do arroz), não só devido ao aumento da área cultivada (+ 1 milhão de hectares), como devido ao próprio rendimento que registou uma evolução favorável de mais 22%. Consequentemente, o comércio mundial de cereais registou também um incremento de 2% (ao nível de toneladas transaccionadas).

Por seu turno, em termos globais, a produção de oleaginosas manteve-se estável, registando-se, contudo, um forte aumento ao nível da colza, de certa forma explicado pela utilização crescente de óleos de sementes oleaginosas no sector não alimentar, concretamente para a produção de biocombustíveis ⁽¹⁵⁾. Consequentemente, as importações deste tipo de produtos tem vindo, de ano para ano, a baixar continuamente. Não esqueçamos que, no âmbito da reforma da PAC, é concedida uma nova ajuda de 45 euros por hectare para as áreas cultivadas com culturas energéticas.

Sublinhe-se ainda que embora a produção de açúcar tenha permanecido estável e aquém das (anteriores) excedentes de produção de 2002/2003, os preços melhoraram significativamente e, inclusive, as exportações aumentaram acentuadamente: de 0,8 para 4,92 milhões de toneladas. No entanto, em 2005, o mercado comunitário continuou excedentário, com graves consequências ao nível dos preços, que mesmo assim continuaram elevados. Regista-se pela primeira vez a inclusão do açúcar como produto para intervenção. Em bom rigor, trata-se de um artifício para minorar as perdas dos agricultores e, indiscutivelmente, de medidas que ferem a livre concorrência.

¹⁵ Sublinhe-se que, relativamente a 2005, a produção de colza afectou-se da seguinte forma: 43% para o sector alimentar e 57% para a produção de biocombustível.

Refira-se também o facto de a UE ter imposto uma diminuição significativa das quotas comunitárias da produção de açúcar, no intuito, de no imediato, respeitar os compromissos assumidos no âmbito da OMC.

De realçar que, pese embora a excelência das estimativas, acontece, não poucas vezes, a existência de condicionantes macroeconómicas (pouco controláveis) que derrogam todos os cenários. Não esqueçamos, por exemplo, que nos inícios de 2008 se instaurou uma crise ao nível dos cereais (sobretudo trigo) que, tudo indica, conduzirá a aumentos substanciais do preço do pão e produtos similares. A este facto acresce substancialmente a crise financeira reconhecida nos finais do mesmo ano, que não se afigura facilmente ultrapassável.

Quanto à evolução dos mercados de produtos de origem animal, relativamente a 2005, começamos pelo leite, cuja produção registou um incremento de 3% quando comparada com a de 2004. Em bom rigor, a produção de leite tem permanecido estável. Contudo, com a entrada dos novos EM previa-se um ligeiro aumento. Verifica-se, contudo, uma redução considerável no número de produtores. Por exemplo, de 2004 para 2005, verificou-se uma diminuição de 90.000 produtores, sendo a Polónia responsável por cerca de 60.000. No que se refere ao consumo de produtos lácteos verifica-se, desde 1996, uma tendência de crescimento de cerca de 0,3% por ano. Em virtude deste equilíbrio da oferta e procura, as compras de intervenção (medida proteccionista) têm sido diminutas.

O gado bovino na UE tem vindo a diminuir. Por exemplo, em 2005, o efectivo de vacas leiteiras diminuiu 1,5%, relativamente a 2004. Repare-se que desde 2007 o leite tem vindo a escassear, não só devido aos mercados emergentes como, e principalmente, pela redução da produção da UE. Esta situação conduziu à disponibilização de maiores preços garantidos aos agricultores, que, mesmo assim, se tornam insuficientes para a compra de novos efectivos, bem como para a sua manutenção, sobretudo, alimentação e produtos fito-sanitários.

No que se refere à carne de bovino a UE continua importador líquido, tendo atingido, em 2005, 302.000 toneladas (de importação líquida). Quanto à carne de animais ovinos e caprinos, a importação manteve-se relativamente estável. Por outro lado, a produção de carne de suíno permanece estável, embora o consumo *per capita* tenha diminuído ligeiramente.

No que diz respeito à produção de carne de aves de capoeira, sublinhe-se que, em 2005, tal produção aumentou significativamente em termos mundiais (+20%). Ao invés, na UE, têm-se verificado diminuições acentuadas, devido, em grande medida, à gripe aviária nos Países Baixos e na Bélgica e à diminuição de produção em diversos EM (sobretudo, França, Itália e Suécia), eventualmente devido à adopção de uma postura preventiva. Em suma, ainda hoje, a situação do mercado é muito frágil.

A UE tem vindo a preocupar-se cada vez mais com o desenvolvimento rural. Para o efeito socorre-se do Programa Leader +, financiado sobretudo pelo Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola (FEOGA). Neste contexto, atente-se que, em 2005, o Conselho da UE aprovou e adoptou dois regulamentos: o Regulamento (CE) nº 1698/2005 (CCEE, 2005b) – sobre o novo funcionamento e enquadramento do desenvolvimento rural – e o Regulamento (CE) nº 1290/2005 (CCEE, 2005a)) que criou o Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (FEADER).

Em bom rigor, estes dois Regulamentos estabelecem as bases e estratégias para programação e gestão financeira da política de desenvolvimento rural para o período 2007-2013. No que se refere ao ambiente, a UE continua interessada numa política ambiental exemplar (face a outros países e blocos regionais) que dignifique o crescimento sustentável.

Por último, mas não menos importante, falemos das principais diligências e compromissos ao nível das relações internacionais. Neste domínio, a Conferência Ministerial da OMC, realizada em Hong-Kong, em Dezembro de 2005, apesar de não alcançar um acordo completo, muito contribuiu para definir prazos para o acordo definitivo em matéria agrícola. Neste contexto, de relações internacionais, refira-se o facto de ter sido alcançado um acordo, de primeira fase, sobre o comércio de vinhos entre a UE e os EUA. Este acordo prevê, para os EUA, a continuação das autorizações especiais concedidas pela UE relativamente a práticas enológicas, rotulagem e certificação de vinificação. Por seu turno, a UE obtém para todo o vinho comunitário a isenção das exigências americanas de certificação.

1.4. Agricultura - Indicadores de Portugal

Segundo o INE (2006b), em Portugal, no fim do ano de 2004, existiam 628.336 empresas, excluindo as de agricultura, produção animal, caça e silvicultura. Segundo a mesma fonte, as referidas empresas empregavam 3.165.343 pessoas. Sublinhe-se ainda que, à semelhança da UE, predominam as microempresas (cerca de 92,5%).

No que se refere ao saldo líquido de criação versus dissolução de empresas e atendendo apenas à forma jurídica das sociedades é notório que todos os anos em análise o número de sociedades criadas é superior ao das dissolvidas. Contudo, existe um incremento substancial nas sociedades dissolvidas a partir de 2003, em virtude das sociedades inactivas não estarem isentas do (polémico) pagamento especial por conta (¹⁶). Veja-se, por exemplo, o ano de 2004: sociedades criadas: 24.113; sociedades dissolvidas: 13.620.

Em 2005 existiam em Portugal 323.920 explorações (INE, 2006b), sendo com mais de 20 hectares (ha) apenas 23.113, ou seja, cerca de 7% da totalidade. Em termos de Superfície Agrária Utilizada (SAU) (¹⁷), no Alentejo predominam médias e grandes explorações. Ao nível da **Região Centro**, tenha-se em consideração que as explorações de 1 a 5 ha representam 58,2% do total da Região.

Constata-se também que o número de explorações, pelo menos desde 1989, tem vindo continuamente a diminuir. Em 1989 existiam 598.742, enquanto em 1999 existiam 415.969 e, recordando, em 2005, apenas 323.920 explorações. De uma forma análoga a superfície agrícola utilizada registou idêntico decréscimo.

No que se refere à **mão-de-obra agrícola** regista-se uma quebra acentuada desde 1989: de 846.634 pessoas para pouco mais de 400.000, em 2005. O Quadro 5 evidencia esse decréscimo.

¹⁶ Matéria regulada nos artigos 87º e 98º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC). De realçar que a Lei do Orçamento de Estado para 2007 – Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro – veio alterar o artigo 98º do CIRC, no sentido de dispensar o pagamento especial por conta “os sujeitos passivos que tenham deixado de efectuar vendas ou prestações de serviços e que tenham a correspondente declaração de cessação de actividade a que se refere o artigo 33º do CIVA”. Sublinhe-se que esta cessação de actividade opera só em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA). Portanto, em bom rigor, não há dissolução.

¹⁷ Por SAU entende-se: “superfície de explorações que inclui: terras aráveis (limpas e sobcoberto de matas e florestas), horta familiar, culturas permanentes e pastagens permanentes” (INE, 2006b: p. 100).

Quadro 5 – Mão-de-Obra Agrícola (em UTA) ⁽¹⁸⁾

	Mão-de-obra agrícola total	Mão-de-obra agrícola familiar			Mão-de-obra agrícola não familiar		
		Produtor	Cônjuge	Outros membros da família	Permanente	Eventual	Mão-de-obra não contratada pelo produtor
Portugal							
1989	846 634	239 791	237 646	154 167	62 936	62 998	2 865
1999	526 620	219 814	135 344	77 157	47 335	44 365	2 605
2005							
Portugal	400 021	175 503	102 049	52 137	40 944	27 441	1 948
Centro	149 024	68 836	44 926	16 611	10 104	8 260	287

Fonte: Adaptação (parcial) de INE (2006b: p. 178).

A população residente em Portugal, segundo os Censos de 2001, aproximava-se dos 10.360.000 habitantes. Por seu turno, a população agrícola familiar, em 2005, ascende a 787.102, ascendendo, em 1995, a mais de dois milhões (2.099.148, sendo 705.724 mulheres (INE, 2005)). Segundo INE (2006b: p. 59), a população agrícola familiar representa 8% da população total residente. Sublinhe-se também que, desde o último Recenseamento Geral Agrícola (RGA) - 1999, verifica-se um decréscimo de 30% na população agrícola familiar, superando os 22% da diminuição no número de explorações agrícolas.

Podemos concluir que a diminuição da população agrícola familiar fica a dever-se, por um lado, ao desaparecimento das explorações e, por outro, à redução do agregado familiar. Para completar a análise, vejamos, agora, a população residente e activa com profissão na agricultura, segundo a situação na profissão, resumidos no Quadro 6.

Quadro 6 – População Agrícola - 2005

População residente e activa com profissão, total e na agricultura, produção animal, caça e silvicultura segundo a situação na profissão									
Portugal		Unidade: nº de pessoas							
NUTS II	População residente	Activa com profissão de 15 e mais anos	Da qual na agricultura, produção animal, caça e silvicultura						
			Total	Empregador	Trabalha-dor por conta própria	Trabalha-dor familiar não remunerado	Trabalha-dor por conta de outrem	Membro activo de cooperativa	Outra Situação
Portugal									
12 – III - 2001	10 356 117	4 650 947	215 958	51 442	54 448	15 337	92 586	248	1 457
Continente									
Centro	2 348 397	1 006 373	64 688	16 470	19 168	5 574	22 715	40	541

Fonte: Adaptação (parcial) de INE (2007: p. 75).

¹⁸ Unidade de Trabalho Ano (UTA), corresponde, segundo INE (2006: p. 101), à “unidade de medida equivalente ao trabalho de uma pessoa a tempo completo num ano medido em horas (1UTA = 240 dias de trabalho a 8 horas por dia)”.

Parece-nos interessante analisar a actividade remunerada exterior à exploração. Assim, dos 787 mil indivíduos que constituem a população agrícola familiar, 29% têm (exclusivamente) uma actividade remunerada exterior à exploração, quer seja a título principal como secundário. Também ao nível dos produtores cerca de 25% têm outra actividade remunerada.

No que se refere à origem do rendimento de agregado do produtor agrícola singular, apenas 7% dos rendimentos provêm exclusivamente da exploração agrícola. Por outro lado, apenas em 15% das explorações o seu rendimento provém principalmente (em mais de 50%) da sua actividade. Ao invés, nas restantes 78% o rendimento tem, essencialmente, uma origem exterior (v.g. pensões ou reformas e dos sectores secundários ou terciários).

Se analisarmos a população agrícola familiar segundo as classes etárias, concluímos, alicerçados nas estatísticas de INE (2006b) que entre 1999 (último RGA) e 2005 a população rural envelheceu consideravelmente. Consequentemente, a média passou de 46 anos para 50 anos. Repare-se que o número de indivíduos com idade superior a 65 anos representa 31% da população. Agrava-se a situação se considerarmos isoladamente o produtor agrícola singular. Apenas 2% tem menos de 35 anos. Os com mais de 65 anos representam 47%. Portanto, a média de idade situa-se nos 62 anos.

No que se refere ao nível de instrução da população agrícola, regista-se, desde o RGA de 1999, uma ligeira melhoria. No entanto, ainda encontramos 28% da população sem qualquer instrução. Por outro lado, apenas 21% dos indivíduos possui um nível de instrução mais elevada do que o 2º ciclo do ensino básico.

Recorde-se que o número de explorações agrícolas, segundo o Inquérito à Estrutura das Explorações Agrícolas (IEEA) de 2005 situava-se em 323.920, sensivelmente menos 22% do que evidenciava o RGA de 1995. Também a SAU diminuiu cerca de 5% (de 2005 para 1995). Saliente-se que a média da SAU por exploração tem vindo a aumentar continuamente. Em 1989, a média situava-se nos 6,7 ha; em 1995, em 8,7 ha e, em 2005, a média ronda os 11,4 ha. Quer isto dizer que, pese embora o número de explorações diminuir, a respectiva SAU tem vindo a aumentar, o que se entende numa óptica de racionalização de recursos e das vantagens da produção em escala, em desprimor da policultura característica do minifúndio. Ao invés, a Margem Bruta Total (MBT) tem vindo a diminuir consideravelmente. Em 1989 era 745 por SAU, sendo, actualmente (em 2005), 733 (INE, 2006c).

Ainda segundo a mesma fonte, atente-se que cerca de 56% das explorações agrícolas tem rendimentos inferiores a 2 Unidade de Dimensão Europeia (UDE) ⁽¹⁹⁾, sendo que apenas 7,8% tem rendimentos iguais ou superiores a 16 UDE.

Analisando, agora, a forma jurídica das explorações agrícolas, não será difícil verificar a predominância dos produtores singulares face à organização societária, como aliás evidencia o Quadro 7.

Quadro 7 – Forma Jurídica das Explorações

Forma Jurídica	Explorações		SAU	
	Nº	%	ha	%
Produtos Singulares	317.075	98%	2.764.043	75%
Sociedades	5.388	1,6%	713.122	19%
Outras Formas	1.457	0,4%	202.422	6%
Total	323.920	100%	3.679.587	100%

Fonte: *Elaboração Própria.*

Da análise do Quadro 7 retira-se que cerca de 98% das explorações agrícolas são esmagadoramente produtores singulares. Por sua vez estes são na sua grande maioria autónomos ⁽²⁰⁾. Pese embora o número reduzido de sociedades: 1,6%, estas detêm quase 20% da SAU. As outras formas jurídicas de organização referem-se, principalmente, a baldios que predominam nas regiões de Entre Douro e Minho (38%) e Trás-os-Montes (13%). As sociedades estão associadas, grosso modo, com as explorações de maior dimensão, sendo que 29% encontram-se no Alentejo e 26% no Ribatejo e Oeste. A forma cooperativa tem também algum significado no Alentejo e Ribatejo.

Atente-se, seguidamente, à organização contabilística das explorações agrícolas, expressa no Quadro 8.

¹⁹ Em bom rigor, UDE é a unidade média europeia da dimensão económica das explorações agrícolas, equivalente a 1.200 euros.

²⁰ Muito sucintamente, produtor (agrícola) singular autónomo é *aquele que permanente e predominantemente utiliza a actividade própria ou de pessoas do seu agregado doméstico, na sua exploração, com ou sem recurso excepcional ao trabalho assalariado* (INE, 2006b: p. 98).

Quadro 8 – Contabilidade Agrícola Por Região

Contabilidade Agrícola, por Região (Variação 1999-2005)									
Regiões	Contabilidade organizada		Registo de receitas e despesas		Sem registo sistemático		Variação 1999-2005		
							Contabilidade organizada	Registo de receitas e despesas	Sem registo sistemático
	Nº Expl.	%	Nº Expl.	%	Nº Expl.	%	(%)		
Portugal	24.107	7	24.645	8	275.168	85	-13	27	-25
Continente	22.833	8	21.442	7	252.771	85	-13	20	-25
EDM	3.865	7	2.084	4	46.747	89	-19	17	-23
TM	2.303	4	3.145	5	56.201	91	-2	4	-13
BL	3.256	6	2.548	4	53.019	90	-20	23	-28
BI	1.429	4	1.839	5	32.481	91	8	102	-30
RO	5.582	13	6.016	14	32.252	74	-17	10	-35
ALE	5.410	18	4.699	16	19.449	66	-7	24	-26
ALG	988	7	1.111	8	12.622	86	-20	33	-25
Açores	1.191	8	2.910	19	11.184	73	-11	123	-33
Madeira	83	1	293	3	11.213	97	-34	36	-21

Fonte: Adaptado de INE (2006b: p. 15).

De uma forma muito simples, podemos verificar que as explorações que adoptam, por imposição ou por opção, contabilidade organizada ⁽²¹⁾ representam apenas 7% do total. De forma análoga, apenas 8% procede ao registo sistemático das receitas e das despesas. Em suma, em cerca de 85% das explorações agrícolas deparamo-nos com a inexistência ou ausência de qualquer tipo de registo sistemático. Sublinhe-se ainda que nas explorações de maior dimensão, a contabilidade organizada, atinge 57% (concretamente, nas explorações superiores a 50 ha (INE, 2006b).

Analisando-se, agora, a utilização da terra verifica-se, em primeiro lugar, que a superfície total das explorações agrícolas representa cerca de 52% da superfície territorial do país. Ao nível das culturas temporárias ⁽²²⁾ verifica-se que os prados temporários e as culturas forrageiras representam 46% do total, em actividade principal. Seguem-se os cereais para grão (44%). De referir também, a este nível, que as restantes culturas se encontram muito concentradas. Por exemplo no nível das culturas industriais ⁽²³⁾ o Alentejo reúne 63%. Por seu turno, no Ribatejo e Oeste concentra-se 59% das culturas hortícolas e florícolas.

²¹ Quer definida e regulada no Plano Oficial de Contabilidade (POC), quer se trate do sistema de contabilidade definido pela Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas (RICA).

²² Entenda-se por culturas temporárias aquelas cujo ciclo vegetativo não excede um ano (as anuais) e também as que ressemeadas com intervalos que não excedem cinco anos (v.g. morangos, espargos, prados temporários, etc).

²³ Culturas industriais: culturas que se destinam a transformação industrial tais como o tabaco, lúpulo, colza, girassol, soja, plantas aromáticas e cana-de-açúcar, entre outras. Não inclui o tomate para a indústria, mas inclui-se neste quadro a beterraba sacarina.

No que se refere às culturas permanentes, começemos por apresentar a divisão mais frequente e aceite: frutos frescos, citrinos, frutos subtropicais, frutos secos, olival e vinha (²⁴). As denominadas culturas mediterrâneas (olival e vinha) assumem um papel significativo na implantação. Por seu turno, as actividades fruteiras encontram-se muito concentradas. No Ribatejo e no Oeste, 46% da superfície de frutos frescos (predominância de macieiras e pereiras); no Algarve, 66% dos pomares de citrinos e em Trás-os-Montes 62% dos frutos secos. Saliente-se, para o período 1999-2005, o decréscimo de cerca de 9% na superfície ocupada em culturas permanentes. Mais concretamente, o olival decresceu 5%, enquanto que a vinha regrediu 9%.

Uma vez evidenciadas algumas características da agricultura tradicional, consideramos oportuno trazer à discussão algumas considerações sobre a agricultura biológica (²⁵). Em Portugal, desde os anos de 90 assiste-se a um crescimento exponencial da área afectada à produção biológica, bem como do número de produtores. Repare-se, por exemplo, que entre 1993 e 2006 a área em agricultura biológica passou de 2.799 ha para 214.232 ha, representando, actualmente, cerca de 6% da SAU.

Inicialmente, Trás-os-Montes era a região que acolhia 41% (1995) da área em agricultura biológica, sendo o olival a cultura dominante. Contudo, a partir de 1996, começou a exigir-se o controlo e a certificação de tais produções e, sobremaneira, com a exigência do Regulamento (CE) 1804/99, de 24 de Agosto, que dispõe sobre a produção animal em modo biológico, passa a ser o Alentejo a região com maior área em modo de agricultura biológica.

A título de conclusão, recordemos que segundo o INE (2006c: p. 131), no que se refere a 2005, o VAB da Caça e Silvicultura, Pesca e Aquicultura, representa 2,8% do total nacional. Por outro lado, segundo a mesma fonte (ob. cit.: p. 133), as remunerações dos empregados a preços correntes (referentes a 2005) representam 1,2% do total dos sectores, pese embora o emprego total da agricultura abranger cerca de 616.000 indivíduos de um total de mão-de-obra activa: 4.927.000.

²⁴ Quanto à caracterização do sector vitivinícola, propõe-se, entre outros, Azevedo (2005).

²⁵ Muito sucintamente, a agricultura biológica é um sistema de produção holístico, que promove e melhora a saúde do ecossistema agrícola, ao fomentar a biodiversidade, os ciclos biológicos e a actividade biológica do solo. Privilegia o uso de boas práticas de gestão da exploração agrícola, em lugar do recurso a factores de produção externos, tendo em conta que os sistemas de produção devem ser adaptados às condições regionais. Isto é conseguido, sempre que possível, através do uso de métodos culturais, biológicos e mecânicos em detrimento da utilização de materiais sintéticos (cf. www.cjigraciosa.no.sapo.pt) acedido em 11/03/2008).

Portanto, a importância do sector agrícola português justifica, por si só, o alicerce do nosso intento. A questão dos subsídios, componente significativa do rendimento dos agricultores, merecerá, obviamente, um tratamento específico neste trabalho ⁽²⁶⁾.

1.5. Agricultura da UE versus Portugal

Creemos ser de crucial importância proceder à análise da agricultura da União Europeia, utilizando parâmetros idênticos aos orientadores do IEEA. Contudo, antes, salienta-se o facto da informação (consolidada/conjunta) disponível na UE se reportar a 2003, pelo que, obviamente, dever-se-á ter em conta esta diferença temporal ⁽²⁷⁾.

Começamos por referir que na UE, em 2003, existiam cerca de 6,6 milhões de explorações, verificando-se também, no período de 1999-2003, a tendência para a redução do seu número, registando-se as maiores quebras no Norte da Europa (v.g. Suécia, Dinamarca e Holanda). Ao invés, a SAU não registou grandes decréscimos, o que, evidentemente, provocou um aumento da dimensão média das explorações. Neste contexto, Portugal continua a apresentar, a par de Malta e Chipre, uma dimensão média inferior à UE. Outra evidência consiste no facto de na UE predominarem as explorações com menos de 5 ha e as explorações superiores a 100 ha representam apenas 4% do total. Estas percentagens são idênticas às observadas em Portugal.

Outro aspecto deveras importante reside no facto de a Dimensão Económica (DE) por explorações, na UE 25, situar-se nas 21,4 UDE, representando um acréscimo de cerca de 11% relativamente a 1999. Contudo, a média é obtida à custa dos valores mais elevados da Holanda (95,7 UDE), Dinamarca (76 UDE), Bélgica (61,2 UDE), Reino Unido (59,6 UDE) e República Checa (57,4 UDE). Portugal apresenta um valor de 10 UDE.

No que se refere à Orientação Técnica Económica (OTE), é notória a importância das culturas permanentes (cerca de 28% na UE). Ao invés, Portugal apresenta algumas diferenças significativas face à UE. As culturas permanentes, em Portugal, constituem também a

²⁶ Sobretudo ao nível da NIC 41 e da NCRF 17.

²⁷ Na UE realizam-se IEEA em todos os países. As informações recolhidas e variáveis testadas são idênticas em todos os EM, no intuito, óbvio, de proporcionar comparabilidade. Contudo, a recolha e o tratamento tempestivos não tem sido ainda conseguida com os níveis desejados.

principal orientação, embora com menor grau de especialização, em virtude da manifesta implantação da policultura. Repare-se que a policultura assume em 21% das explorações portuguesas a segunda orientação mais representativa, enquanto na UE assume o modesto quinto lugar.

Por seu turno, o volume de trabalho por exploração na UE é superior (+11%) o que evidencia, inevitavelmente, uma maior eficiência de trabalho. Em bom rigor, na UE cada UTA trabalha, em média, 18 hectares. Em Portugal este valor desce para 11 ha. Contribui, certamente, para este valor a reduzida dimensão média das explorações portuguesas e a consequente utilização da policultura. Em suma, a produtividade do trabalho agrícola em Portugal: 7 UDE por UTA é uma das mais reduzidas na UE.

No que diz respeito a aspectos sociais, constata-se que os produtores portugueses são os mais velhos da UE. No que concerne ao recurso a (outras) actividades remuneradas externas às explorações, cerca de 25% dos produtores complementam com essas actividades o rendimento agrícola; logo, próximas da média dos EM do Sul (Espanha: 32%; França: 25% e Itália: 26%). Por fim, realce-se que a importância das mulheres produtoras agrícolas, no contexto nacional, é muito semelhante à da média europeia.

1.6. Perspectivas da Agricultura em Portugal

Segundo o Documento de Trabalho da Direcção Geral da Agricultura (CE, 2004b), a importância do comércio de Portugal com a UE e a actual identificação com o ciclo (de evolução) da UE, condiciona fortemente as perspectivas de crescimento de Portugal. Com a actual desaceleração ou fraqueza (ou crise?) da UE é pouco possível uma melhoria da actividade económica em Portugal. Por outro lado, a PAC também exerce e induz comportamentos quanto às culturas, produções e quantidades. Ora se promove a vinha, ora se subsidia a sua extinção; o mesmo para a produção de cereais, azeite, entre outros.

Creemos ser importante, invocar alguns marcos históricos da adesão de Portugal na (então) Comunidade Económica Europeia (CEE), enfatizando, obviamente, os aspectos relacionados com a agricultura. Recordemos que Portugal apresentou o seu pedido de adesão em Março de 1977. Desde logo, a Comissão identificou “grandes” fraquezas estruturais em todos sectores

de actividade, com especial atenção para o sector agrícola. A Comissão no seu parecer de Maio de 1978 concluía quanto à necessidade premente de *“um aumento significativo na dimensão das explorações agrícolas, injeções de capital e uma melhoria da formação profissional”* (CE, 2004b: p. 2).

Ora este diagnóstico apontava, obviamente, como solução, no curto prazo, para a redução da população agrícola. Face ao exposto, Portugal exigiu que o seu processo de adesão se desenvolvesse separadamente (da Espanha), em virtude das inúmeras especificidades da agricultura portuguesa.

Como é sabido, o Tratado de Adesão foi assinado em Junho de 1985 e entrou em vigor em 01/01/1986, excepto quanto às disposições agrícolas que entraram em vigor em Março de 1986. Recordemos, muito sucintamente, algumas disposições do Tratado de Adesão. Em bom rigor podemos definir três grupos de medidas (CE, 2004b: p. 57):

- Só alguns produtos agrícolas ficaram abrangidos pelo regime de transição clássica. No que se refere às matérias gordas vegetais foram definidas disposições especiais aplicáveis durante cinco anos para evitar uma descida no consumo de azeite;
- Como segundo grupo de medidas, favoráveis a Portugal, aponta-se a flexibilidade permitida ao nível da harmonização dos preços e das ajudas, que em bom rigor deveriam pautar-se pela média da CEE-10;
- No que se refere ao terceiro grupo de medidas, sublinhe-se que apenas foi prevista uma cláusula de salvaguarda especial durante um período de dez anos e foi também autorizado um período de dez anos para a supressão de alguns subsídios nacionais à agricultura. Em bom rigor, os preços foram harmonizados na campanha de comercialização de 1993/94.

Em suma, foram negociadas várias disposições facilitadoras à integração de Portugal na CEE, sobremaneira no intuito de salvar o seu sector agrícola demasiado débil. Mais concretamente, foram proporcionadas a Portugal vantagens no comércio intracomunitário. Por outro lado, foi-lhe concedida a prerrogativa de todo o território nacional ser considerado Zona Desfavorecida (ZD). Neste contexto não devem ser negligenciadas as medidas relacionadas com o comércio, sob a forma de um Mecanismo Complementar às Trocas (MCE) e de Montantes Compensatórios de Adesão (MAC). Grosso modo, o MCE era um sistema que

limitava o comércio intracomunitário de produtos sensíveis durante o período de transição. Com todas estas medidas pretendia-se que Portugal adoptasse plenamente a PAC em 1995.

Entretanto, em 1992, a Reforma da PAC, conjugada com a concretização do Mercado Único (em 01/01/92) ⁽²⁸⁾, culminou nalgumas adaptações da Reforma da PAC às características específicas da agricultura portuguesa, mais concretamente ao nível das culturas arvenses e da carne de bovino. No intuito de eliminar ou atenuar o apoio aos preços e o consequente suporte (artificial) dos mesmos foi implementado um regime de pagamentos directos baseados nas superfícies e nos rendimentos históricos ⁽²⁹⁾.

Como medida extraordinária foi estipulado, para Portugal, no caso dos cereais, um maior rendimento de referência (logo, não histórico!!): 2,9 t/ha, em vez de 1,6 t/ha praticado nos restantes EM. Em bom rigor, antecipava-se, assim, o aumento da produtividade que deveria resultar de investimentos futuros, especialmente de regadio (CE, 2004b: p. 61). Outra medida que Portugal usufruiu relaciona-se com a produção de girassol, concedendo, para efeito de cálculo do apoio, a consideração de Superfícies Máximas Garantidas (SMG) superiores à superfície (efectivamente) histórica.

Quanto ao sector de carne bovina, recorde-se que os preços comuns de referência e de intervenção, bem como os prémios às vacas em aleitamento, passaram a ser aplicáveis a Portugal desde 1991. Todavia, a Reforma da PAC concedeu uma medida favorável para Portugal, que, grosso modo, consistia na derrogação relativa aos limites de densidade pecuárias aplicáveis aos prémios concedidos às pequenas explorações, isto é, com menos de 15 Cabeças Normais (CN) ⁽³⁰⁾. Mais tarde, por solicitação de Portugal, foram introduzidas outras medidas suplementares a favor das pequenas explorações.

²⁸ Que, recordemos, constituía primordial objectivo político e económico da UE.

²⁹ Se no regime de apoio aos preços, que castigava o consumidor, existiam graves distorções à livre concorrência (tão almejada pela OMC), também os pagamentos directos, em função da superfície e dos rendimentos históricos, favorecem, sobremaneira, as explorações de maior SAU.

³⁰ Não esqueçamos que as pequenas explorações representam 93% do total de explorações. Por Cabeça Normal entenda-se: “*medida pecuária que relaciona os efectivos, convertidos em cabeças normais, em função das espécies e das idades, através de uma tabela de conversão*”, e, em que, um animal adulto da espécie bovina corresponde a 1 CN (INE, 2006).

Por fim, é importante salientar que, mais afincadamente, desde a Ronda do Uruguai, a OMC e a UE tem dado alguns passos no sentido de uma maior convergência com as posições (e interesses) de outros grupos de países. Em termos globais, defende-se uma redução das tarifas sobre as importações e, no que se refere à concorrência nas exportações (³¹), tenta-se caminhar para a eliminação total das restituições às exportações.

Por último, parece-nos oportuno a inclusão de uma reflexão sobre o futuro da PAC após 2013 (³²). Recorremos a Avillez *et al* (2004: p. 265) para delinear algumas ideias essenciais. O processo da Reforma da PAC de 1992 continuará irreversível por dois motivos: **i)** contínuo alargamento da UE; e **ii)** como garante da conclusão das negociações no âmbito da OMC. Os autores defendem que a PAC tenderá a registar a seguinte evolução: **i)** o progresso no desmantelamento das medidas suporte de preços, no intuito de aproximar os preços agrícolas comunitários aos preços mundiais; **ii)** a substituição da generalidade das ajudas correlacionadas unicamente com decisões de produção por ajuda aos rendimentos dos produtores como compensação dos seus desempenhos e interesses agro-económicos, ambientais, de segurança alimentar e bem-estar animal; e **iii)** a definição e implementação de medidas de desenvolvimento rural (aposta do 2º pilar da PAC) e o seu continuado reforço orçamental.

Consequentemente, segundo Avillez *et al* (2004: p. 266-7) a evolução lógica da PAC aponta para: **i)** o carácter transitório das ajudas únicas às explorações agrícolas; e **ii)** a reafecção dos fundos libertados pelo desmantelamento da parte das ajudas únicas às explorações a medidas de desenvolvimento agrícola e rural e ao apoio na mudança nas agriculturas que integram hoje a UE.

Em suma, defendem ainda os autores que, devido à dificuldade de alcançar compromissos no seio da Reforma da PAC (interesses mais alargados e conflituais), as medidas de política agrícola, após 2013, resumir-se-ão a duas vertentes:

- a) Por um lado, medidas orientadas para a estabilização dos preços e rendimentos agrícolas;
- e

³¹ Atente-se que a concorrência nas exportações pode revestir três vertentes: subsídios à exportação, créditos à exportação e ajuda alimentar. Sob o signo da ajuda alimentar poderão, estar, não poucas vezes, intentos avessos à livre concorrência.

³² Este prazo deriva do facto do IV Quadro Comunitário iniciado em 2007 terminar em 2013. Em Portugal optou-se por designá-lo de Quadro de Referência Estratégica Nacional (QREN).

- b) Por outro lado, medidas de desenvolvimento rural, que tomarão em consideração os serviços prestados pelos agricultores no contexto das suas funções agro-ambientais e o seu papel na promoção e execução da coesão económica e social das zonas rurais.

1.7. Considerações Finais

A importância capital do sector agrícola enquanto gerador de VAB e de comércio local, nacional e internacional; enquanto empregador e, sobretudo, enquanto defensor do desenvolvimento sustentável da sociedade, constituem, a nosso ver, excelente razão para a nossa investigação.

A Reforma da PAC, no sentido de colocar no centro da discussão, a par da vertente económica, questões de índole ambiental, segurança, saúde e bem-estar social não implica o alheamento da UE face à agricultura. Ao invés, cremos que reforça, de facto, o desenvolvimento sustentável e uma maior justiça social, não exclusivamente fundamentada na racionalidade económica, garantindo aos agricultores condições mais adequadas à custa de maior eficiência na organização dos recursos e transparência na concessão de apoios.

Desta feita, a questão dos subsídios assumirá nos capítulos III e seguintes um tratamento condigno. A definição que a CAE concebe para o sector agrícola deve ser encarada como uma possível e não como verdade absoluta. No entanto, a divisão tripartida: agricultura, produção animal e silvicultura e produção florestal servir-nos-á para suscitar questões inerentes e tentar conceber ou aclarar algumas soluções adequadas. Do ponto de vista contabilístico, além dos subsídios, trataremos a questão dos avanços das culturas, da razoabilidade da amortização de animais ligados e utilizados à produção agrícola e, no que concerne às florestas, dos problemas inerentes ao carácter imobilizado de certas existências.

Mas antes, no capítulo seguinte, tentaremos definir o enquadramento contabilístico do sector agrícola, mais no âmbito do paradigma do custo histórico, pela simples razão do justo valor, enquanto critério de mensuração, só recentemente ganhar mais pertinência e adeptos no processo de harmonização contabilístico intentado pela UE (e outros Organismos Internacionais), que em Portugal desembocou no SNC.

Capítulo II – Contabilidade Agrícola: Alguns Contributos Teóricos

CAPÍTULO II

CONTABILIDADE AGRÍCOLA: ALGUNS CONTRIBUTOS TEÓRICOS

2.1. Considerações Introdutórias

Na sequência do capítulo anterior, no qual se caracterizou, com a profundidade considerada necessária, a realidade e as especificidades do sector agrícola, não só em termos nacionais, como a nível europeu e mundial, parece-nos oportuno, no presente capítulo, apresentar alguns contributos, de autores consagrados, sobre contabilidade agrícola, imbuídos, obviamente, do paradigma (mais evidente) do custo histórico (³³). A análise incidirá mais acentuadamente sobre aspectos da contabilidade geral agrícola, sem descurar outras áreas, como sejam a contabilidade interna e de gestão.

Pese embora a publicação e aplicação recente (³⁴) da NIC 41 – “Agricultura”, é possível encontrar reflexões de vários autores (³⁵), levadas a efeito (alguns) há cerca de quarenta anos, que, curiosamente denotam uma grande actualidade e exploram alguns dos aspectos que a referida NIC trata.

As insuficiências do sistema contabilístico, ao nível da contabilidade geral, não são novas. Ao invés, remontam ao início dos séculos, ou melhor, aos primórdios das práticas contabilísticas, suportadas na técnica das partidas dobradas (³⁶). Nunca se afigurou fácil a evidenciação contabilística do crescimento e desenvolvimento (naturais) de activos biológicos, concretamente, os adstritos e necessários à produção agrícola; não só por uma questão de controlo e previsão dos acontecimentos, mas, também, e sobretudo, por manifesta dificuldade de obtenção de estimativas fiáveis das quantias a escriturar (activos ou passivos).

³³ Reconhecemos, sem quaisquer reservas, que no seio do paradigma do custo histórico existem alguns (muitos) laivos e sinais do justo valor/valor de mercado. O inverso também acontece no seio do paradigma do justo valor. Dificilmente estamos na presença de paradigmas puros. A emergência de um novo paradigma, bem como a decadência do anterior, não se concretizam, plenamente, num dado momento (Kuhn, 1997). Contudo, mesmo considerando essas limitações, para efeitos de sistematização do presente capítulo, consideramos que, ao nível da contabilidade agrícola, o paradigma do justo valor concretiza-se substancialmente na aplicação da NIC 41, que prevê a adopção do valor de mercado/justo valor, como critério valorimétrico regra para activos biológicos e produtos agrícolas.

³⁴ Aplicável às “*demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem após 01 de Janeiro de 2003*” (IASB, 2001). Contudo, à semelhança de outras NIC, é (foi) encorajada a sua aplicação a períodos anteriores.

³⁵ Referimo-nos, concretamente, a Monteiro (1965); a Galvão (1967); e a Valle (1987).

³⁶ Esta reflexão resulta, sobremaneira, da análise da comunicação de Machado (2002), que aborda, mais pormenorizadamente, o sector agro-pecuário.

2.2. Alguns Contributos ao Nível da Contabilidade Geral e Interna

Já desde do século XVIII se encontram obras contabilísticas com referências às especificidades da contabilidade agrícola. Caiado (2002) refere, entre outras, as obras de: Manuel Teixeira Cabral de Mendonça, Rodrigo Affonso Pequito, Luiz M. dos Santos, Francisco Adolfo Manso-Preto, Ricardo de Sá e F. Caetano Dias. Regra geral, segundo Amaro (2003), tais autores consideravam a existência de duas vertentes na agricultura: exploração das terras e criação de animais de rendimento.

Devido à diversificação de actividade, produtos e processos produtivos, bem cedo se tentou colmatar a insuficiência do conhecimento do custo das (várias e diversificadas) produções agrícolas. Neste contexto, no intuito imediato de os conhecer mais aprofundada e sistematicamente, Barros (1945) enfatiza os aspectos técnico-agronómicos. Em bom rigor, o autor manifesta-se profundo conhecedor dos processos agrícolas e da economia agrária, o que, naturalmente, lhe proporcionou a apresentação de uma metodologia eficaz, para a época, para o apuramento do custo da(s) produção(ões).

Aventurou-se, inclusive, na temática da produção conjunta, com a necessária repartição e conhecimento dos vários tipos de custos. De sublinhar a importância que lhe mereceram os custos de oportunidade, que, indubitavelmente, assumem especial foco de interesse ao nível da agricultura, em geral, e da economia das explorações agrícolas da base familiar (³⁷), em particular.

Mais tarde, em 1960, Gonçalves da Silva, aproveitando, em parte os contributos de Barros (1945), aventura-se numa obra de fôlego: “Contabilidade Geral ou Comercial”, atribuindo àqueles desenvolvimentos um cariz de contabilidade interna, analítica, ou, na sua própria linguagem: “Contabilidade Analítica de Exploração”. Nesta senda, sublinha ainda a existência de algumas diferenças entre a Contabilidade Agrícola e a Contabilidade Industrial, chegando mesmo a afirmar que *“essas diferenças resultam das especiais características da indústria agrícola”* (Silva, 1960: p. 10).

³⁷ Voltaremos a esta temática com maior detalhe. Entretanto, desde já, convém referir que a Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA) (AECA, 1999a e 1999b) aborda a questão dos custos de oportunidade de uma forma pormenorizada e exemplificativa.

E confessa o que ainda hoje é uma evidência: *“não obstante as suas vantagens, raras são as empresas agrícolas que dispõem duma contabilidade capaz, bem montada e bem seguida”* (Silva, 1960: p. 12). Acrescenta ainda que este estado de coisas encontra explicação na: **i)** dimensão média reduzida das explorações; **ii)** rotina dos agricultores; **iii)** incultura geral das pessoas envolvidas; e **iv)** complexidade e elevado custo inerente para obtenção de informação fiável (ob. cit.: p. 12).

A propósito da complexidade da actividade agrícola e da inexistência de tradição e manifesto interesse em determinar custos, afirma (Silva, 1960: p. 61): *“o apuramento de custos especiais de produção (agrícola) é frequentemente ilusório, laborioso e caro”*. Aponta, sucintamente, como razão para o custo elevado na obtenção de informação, as seguintes (ob. cit.: p. 12):

- a) Departamentos de produção dificilmente isoláveis;
- b) Diversidade de produtos por secção;
- c) Diferentes destinos para as mesmas produções;
- d) Adiantamento às culturas;
- e) Amanhos e fertilizações plurianuais;
- f) Variedade e multiplicidade das prestações internas;
- g) Divisão, em várias fases, da vida dos animais e das plantações;
- h) Inventariações difíceis, laboriosas e complexas; e
- i) A problemática dos custos de oportunidade.

Pese embora os quase cinquenta anos passados, esta seriação de razões permanece actual. Especial destaque para a produção conjunta com a necessidade de dividir, em várias fases, as vidas dos animais e das plantas. Em bom rigor, utilizando a terminologia da NIC 41, estávamos perante a problemática dos activos biológicos. A este propósito, de animais, repare-se que a divisão que preconiza (Silva, 1960: p. 15): animais de trabalho e de rendimento. Será, grosso modo, a que utilizaremos para, no paradigma do justo valor, intentarmos alguns desenvolvimentos.

A propósito da dificuldade de especialização dos exercícios das actividades, custos e proveitos da empresa agrícola, o autor defende a utilização do ano civil como período de cada exercício económico, uma vez que em qualquer outra data, como nesta, existem sempre culturas em desenvolvimento e, portanto, adiantamento de culturas. Conclui: seja qual for a data a que o balanço se refira, há sempre necessidade de numerosas contas de transição. Em bom rigor,

estamos perante a aplicação de princípio da especialização dos exercícios, a que Silva (1960) designa por “convenção”.

Ao nível dos custos tenha-se ainda em consideração dois aspectos: o primeiro relacionado com as transferências internas (entre secções (actividades) ou centros de custo) e o segundo a propósito das “contas de ligação da economia doméstica” (³⁸). Concretizando, no que se refere ao primeiro aspecto, Silva (1960: p. 39) defende que a transferência deve valorizar-se não pelo custo de produção mas sim pelo valor de mercado (³⁹). Registe-se, pois, que se propõe para a valorização de um produto (não biológico) o valor de mercado!!! No que se refere às contas de ligação com a economia doméstica, estamos, obviamente, a falar não só de auto-consumos, mas também, ao invés, das horas de trabalho que o agricultor e seus familiares fornecem à exploração, a título gratuito.

Por último, o autor fala-nos da organização contabilística das empresas agrárias. Obviamente que os modelos de organização contabilístico-fiscal (⁴⁰) existentes à data não têm actualmente qualquer aplicabilidade legal.

Por seu turno, Monteiro (1965) considera três vertentes (actividades) para abordar a problemática da contabilidade agrícola. A título de considerações iniciais e de terminologia, aborda, na primeira parte da obra, os conceitos de economia, actividade e gestão agrícolas, limando e aperfeiçoando alguns conceitos já desenvolvidos por outros autores. Destaque para divisão sistemática da produção agrícola, em que o autor considera três ramos ou sectores: o agrícola-florestal; o zootécnico e o tecnológico. No intuito de melhor sistematização, subdivide o primeiro em modalidades agrícolas e modalidades florestais (Monteiro, 1965: p. 63).

No que diz respeito ao sector zootécnico que, em bom rigor, se refere à criação de gado, o autor retoma a terminologia já utilizada por Silva (1960), concretamente: gado de trabalho e

³⁸ Em estreita relação com a temática dos custos de oportunidade.

³⁹ O autor, a título de exemplo, invoca o leite que sai do redil para a (actividade) queijaria (Silva, 1960: p. 39).

⁴⁰ Em bom rigor, na época, a organização contabilística das pequenas explorações (que eram e são a maioria) consistia no preenchimento de seis livros, a saber: Inventário e Balanço; Memória; Diário, Devedores e Credores e Armazém. Uma curiosidade extraída do preenchimento do livro dos animais evidencia que o nascimento e a morte dos animais eram registados apenas em quantidade, isto é, sem qualquer valor. Em bom rigor, com o inventário final, no caso da morte, registar-se-ia o custo da morte, pela via da variação de existências. Já no que se refere ao nascimento e desenvolvimento de novos animais o paradigma do custo histórico (em vigor) dificilmente responderia satisfatoriamente.

gado de rendimento. Ainda no seio da primeira vertente, o autor aborda a questão dos custos da produção agrícola, enfatizando a necessidade de expurgar desse cálculo os “*custos antecipados, que, como vimos, se reportam a períodos ou ciclos seguintes e que, por isso, se suspendem no balanço, como integrantes do capital aplicado*” (Monteiro, 1965: p. 69).

A segunda vertente diz respeito, na íntegra, à contabilidade agrícola, que corresponde, integralmente à II Parte da obra referida. Começa por definir contabilidade agrícola como a aplicação dos princípios e técnicas da contabilidade geral à fenomenologia económica-administrativa da empresa agrícola. Portanto, na esteira de Silva (1960). Analisa e propõe um plano de contas específico e procede a considerações sobre a generalidade das contas. Considera e defende, como imprescindível, a utilização de contabilidade analítica de exploração como ferramenta para melhorar o conhecimento dos resultados das várias actividades agrícolas.

Da análise pormenorizada às “*contas de capital e do rédito agrícola*”, especial destaque para as contas de existências. Monteiro (1965) divide-as em duas categorias: “*matérias para a agricultura*” (ou seja os inventários para consumo – *inputs*) e, por outro lado, os “produtos agrícolas”, ou seja, os *outputs* da actividade agrícola, que podem ser produtos vegetais, animais ou agro-industriais. Relativamente aos animais, o autor distingue “stocks vivos” (animais de criação), pertencentes às existências e, por outro lado, “animais de trabalho”, incluídos no imobilizado.

Como veremos no capítulo IV, a NIC 41 trata os animais como activos biológicos, independentemente da sua afectação, valorizados ao justo valor. No entanto, ressalve-se, desde já, as excepções da NIC 41 (vertidas na NIC 2 – “Inventários”) no que se refere à valorização de produtos, ainda que biológicos, após a colheita, que se efectuará, por regra, nos termos da NIC 2.

Por último, o autor consagra a III Parte da obra referida às cooperativas agrícolas, entidades jurídicas dominantes, na época, reguladas pelo Código Comercial ⁽⁴¹⁾ onde esboça alguns aspectos de caracterização e apresenta as respectivas especificidades do sector, bem como

⁴¹ Atente-se que o Código Cooperativo só viria a ser aprovado em 1980, através do DL n.º. 454/80, de 09 de Outubro, que viria a ser alterado e republicado pela actual Lei 51/96, de 07 de Setembro.

define e apresenta um plano de contas para tais entidades e, muito resumidamente, apresenta e aconselha alguns lançamentos, não extravasando o foro procedimental.

Posteriormente, nos finais dos anos sessenta, Galvão (1967) disserta sobre contabilidade agrícola, incidindo, sobremaneira, nos procedimentos contabilísticos, dando especial atenção aos inventários. Inclusive, divide a sua obra, entre outros, em “*inventário de abertura*”; “*inventário final do primeiro exercício (e inventários seguintes)*”; e “*variação de inventário*”.

No que se refere à variação de inventário, considera que esta se obtém pela comparação do inventário no início e com o do fim do período em causa, a partir, obviamente, dos registos efectuados no respectivo livro, portanto de realidades perfeitamente quantificáveis e valorizáveis (a custo e aquisição ou de produção). O crescimento e desenvolvimentos dos activos biológicos não estavam previstos nesta análise.

Dos autores estudados, Galvão (1967) afigura-se aquele que mais incide sobre as questões de valorização dos elementos patrimoniais a inventariar, que distribui pelas seguintes categorias: terras limpas; terras com plantações temporárias; terras com plantações perpétuas; construções temporárias; construções perpétuas e melhoramentos fundiários estranhos ao solo (⁴²).

Já no que concerne à valorização das “terras” com plantações (temporárias ou perpétuas), o autor defende, à semelhança do § 25 da NIC 41, que deve ser efectuada separadamente. Define também que a avaliação da terra deve ser efectuada por “*comparação com o preço que na mesma região atingiria uma terra de características idênticas que fosse vendida na altura, como terra nua, em condições normais de mercado*” (Galvão, 1967: p. 48).

Em bom rigor, este conceito aproxima-se do “justo valor”, num pressuposto de existência de mercado activo. Por seu turno, a plantação valoriza-se pelo seu *valor residual actualizado* (⁴³). No que se refere aos animais, quer se trate de animais de trabalho ou rendimento, o autor propõe a sua valorização *pelo valor que representa no momento do inventário*, ou seja, *pelo*

⁴² De referir que o autor distingue, para as terras, as temporárias das perpétuas, se tiverem uma longevidade normal inferior ou superior a cem anos, respectivamente. Já no que se refere às construções, a definição de temporárias ou perpétuas, reside nas condições de solidez e de utilidade permanente, ou não.

⁴³ Este valor resulta da seguinte processo: valor de substituição – (valor de substituição / vida útil atribuída x idade da plantação (melhor, vida decorrida)).

valor que atingiria, se porventura fosse vendido em condições normais (Galvão, 1967: p. 79). Uma vez mais verificam-se afinidades com o justo valor.

Também Valle (1987) (⁴⁴), por volta dos anos oitenta, se preocupa com as especificidades da contabilidade agrícola, defendendo que a contabilidade analítica de exploração é a ferramenta adequada para a obtenção de informação, sobremaneira sobre produções (heterogéneas), valorizações e apuramento de resultados por tipo de produções. Obviamente que na sua obra “Manual de Contabilidade Agrária” verte muitos dos conceitos desenvolvidos na sua Contabilidade Industrial, sobretudo no que se refere à classificação e apuramento de custos.

À semelhança de outros autores, apresenta um plano de contas consideravelmente minucioso. Completa a reflexão com a respectiva explicação às contas, sobretudo quanto às realidades que devem traduzir (registar). Sublinhe-se que os “adiantamentos de produções” baptiza como “adiantamentos culturais”. Uma mera operação de cosmética para a mesma realidade; nas suas palavras: “despesas de exercícios futuros”. Contudo, apresenta maior detalhe ao considerar também “adiantamentos criacionais” o *esterco que se encontra na esterqueira* (Valle, 1987: p. 152).

Relativamente aos “produtos agrícolas”, ou seja, aos *outputs*, Valle (1987), muito sucintamente, defende a utilização do custo de produção, quando conhecido, considerando que traduz maior fiabilidade. Contudo, devido ao facto de alguns produtos poderem ser obtidos a título acessório, ou seja, de uma forma espontânea ou com intervenção humana pouco significativa, o autor defende, por regra, o custo de produção, sempre que se trate de uma produção principal. Não sendo possível aquela aplicação, propõe a valorização a preço de mercado, por exemplo, para as sementes, forragens e estercos, embora estes últimos possam ser considerados sem valor monetário, nos casos em que não sejam comercializáveis por inexistência de procura.

Vejamos que no paradigma (consagrado) do custo histórico são já propostas soluções que, em bom rigor, se configuram em valorizações a valor de mercado. Curioso é também o facto da não existência de mercado (diríamos activo, na terminologia da NIC 41) implicar (na dúvida ou desconhecimento) a não valorização!

⁴⁴ Tenha-se em consideração que Valle é co-autor com Armando Aloé de várias obras, entre outras: “Elementos Básicos de Contabilidade” e “Contabilidade Industrial”.

Nesta senda de revisão da literatura, parece-nos que os contributos de Ballesterio (1976) não são de desprezar, até porque se preocupa significativamente com a especialização de custos (v.g. adiantamentos de produções). Reconhece dificuldades várias e de grande preocupação, sobretudo para pessoas (técnicos) pouco experientes, para uma adequada especialização. Expressa, inclusive (Ballesterio, 1976: p. 146), que os erros mais frequentes residem na não destrição entre custo, despesa e pagamento.

Ballesterio (1976) defende que a contabilidade pode ter várias metas, ou melhor, vários níveis e objectivos, e que o mais imediato (por imposição legal) consiste na elaboração do Balanço e na Conta de Exploração (ou Demonstração de Resultados). Todavia, continua: *“mas existe uma meta mais ambiciosa. O empresário está, sem dúvida, interessado em quanto ganhou; mas também está tão interessado ou mais em saber por que o ganhou. Por outras palavras, quais são as actividades que geraram lucro e quais as que geraram prejuízo”* (ob. cit.: p. 175). Por isso, defende a utilização de várias secções e, inclusive, propõe uma seriação.

Consequentemente, a sua reflexão conduz a questões mais refinadas, como por exemplo, defende que as operações e transferências entre secções devem ser alvo de registo (contabilização) valorizadas a preço de mercado! Atente-se: nas prestações internas (*interprestaciones*) toma-se em consideração o preço (em disputa) no mercado local. Uma vez mais se propõe, no seio do paradigma do custo histórico, a emergência do justo valor, para situações específicas.

Caballer Mellado (1993) dedica-se, tal como o título da obra indica “Valorização Agrária”, à exposição e explicação de vários métodos, com predominância dos estatísticos, para valorizarem a própria empresa agrária, como, e principalmente, os seus activos, concretamente: propriedades afectas ou não à actividade agrária, florestas e outros activos agrários. Sublinhe-se que o autor consagra um capítulo (o terceiro) à valorização como ciência, invocando exemplos e experiências de vários países e tendências. Refira-se, também, que a obra não trata dos aspectos de registo contabilístico.

No seio da sua obra destacamos, obviamente, o capítulo referente ao valor provável de mercado, embora circunscrito às propriedades, portanto não generalizado para todos os activos. O autor começa por defender que o valor subjectivo não é um valor de mercado, mas, por outro lado, alerta que nem sempre um valor objectivo é um valor de mercado (Caballer

Mellado, 1993). Esta breve introdução permite ao autor falar de *rigor do valor de mercado*, exigindo, para o mercado das propriedades, condições de homogeneidade, transparência, concorrência, frequência de transacções (⁴⁵) e liberdade negocial.

Muito sucintamente, o valor de mercado é alcançado se se verificarem duas hipóteses: **i)** homogeneidade da população (interessada) e **ii)** a exclusão de valores subjectivos extremos. Verificadas estas condições o valor (subjectivo) de cada interessado tenderá a assumir um valor objectivo. Por fim, Caballer Mellado (1993) apresenta o conceito de valor provável de mercado como sendo o valor objectivo (a moda dos valores subjectivos) quando se verificam as condições de homogeneidade da população interessada e se excluem os valores subjectivos extremos. À laia de conclusão, parece-nos que, não poucas vezes, o valor de mercado não passa de um valor subjectivo, proposto ou apontado por pessoas pouco sensibilizadas ou conhecedoras das suas implicações ao nível, por exemplo, das demonstrações financeiras.

Mais tarde, em 1999, surgiram duas obras de vulto, editadas em Espanha, pela Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), não sobre contabilidade geral e, ou, analítica, mas sim enquadradas numa colecção de Princípios de Contabilidade de Gestão (⁴⁶).

A que se refere à Contabilidade de Gestão das Empresas Agrárias (AECA, 1999b) trata, entre outros, da divisão e classificação da actividade agrária; da análise dos vários tipos de custo, reservando especial atenção às problemáticas da produção conjunta e aos custos de oportunidade. Por outro lado, define regras de valorização dos activos das empresas agrárias e, como é óbvio, tratando-se de um manual de contabilidade de gestão, propõe um conjunto significativo de indicadores de gestão específicos para as empresas agrárias. Por fim, apresenta em anexo modelos de mapas e relatórios para as empresas referidas.

Por seu turno, AECA (1999a) concentra a sua análise no sector (específico) vitivinícola, começando por definir e apresentar os vários processos de produção, abordando, depois, a classificação dos custos, detendo-se, significativamente, na problemática da estimação de custos, sobremaneira daqueles resultantes do carácter imobilizado de algumas existências (v.g.

⁴⁵ O autor reconhece, como nós, algumas dificuldades ao nível da frequência das transacções sobretudo para as propriedades rústicas, uma vez que estas tendem a permanecer por longos períodos de tempo afectas à mesma exploração/proprietário, sendo, por isso, menos frequentes as transacções que envolvam tais activos.

⁴⁶ AECA (1999a) e AECA (1999b).

vinhos velhos) (⁴⁷). A segunda parte da obra compreende os sistemas de cálculo de custos e apuramento de desvios. Por fim, apresentam-se as etapas e os processos para elaborar um quadro de gestão para as empresas vitivinícolas.

Mais recentemente, Amaro (2003), em dissertação de mestrado, estuda a problemática da contabilidade do sector vitivinícola, mais na perspectiva da contabilidade de gestão. Além de caracterizar o sector vitivinícola, analisa, depois, em termos nacionais e internacionais, as disposições contabilísticas aplicáveis específica ou genericamente ao sector. Neste contexto assume especial importância a NIC 41 – “Agricultura”. Ao terminar o capítulo reservado à normalização contabilística, propõe a redacção de uma Directriz Contabilística para o Sector Vitivinícola em desprimor de um qualquer plano de contas específico, que a CNC deveria, em seu entender, optar.

Amaro (2003) conclui que a utilização da contabilidade de custos é muito incipiente, o que fundamenta o recurso ao Estudo de Casos para conhecer melhor as necessidades informativas destas empresas. Esta metodologia permite-lhe concluir pela adequação ao sector vitivinícola de um modelo de custeio que contempla a utilização do método do custeio baseado nas actividades (ABC) para imputar custos de transformação (mão-de-obra directa e custos indirectos de produção) aos objectos de custo.

Em 2005, também ao nível do sector vitivinícola, Azevedo (2005) leva a efeito uma obra de grande fôlego a propósito do impacte da NIC 41 – “Agricultura” - no Normativo Contabilístico Português. A autora propõe-se a dois objectivos principais. O primeiro consiste em analisar as implicações da NIC 41 no normativo contabilístico português. O segundo traduz-se na análise do impacte da NIC 41 ao nível do sector agrícola, recorrendo para a concretização deste objectivo, ao Estudo de Casos.

Estrutura o seu trabalho começando por analisar detalhadamente todo o processo produtivo do sector, que lhe viria a proporcionar propor um plano de contas para o sector, de forma a suprir as actuais insuficiências do Plano Oficial de Contabilidade (POC). Reserva o segundo capítulo para analisar os antecedentes da NIC 41 e, mais concisamente, a própria NIC, em que se denota uma clara preferência e prevalência do justo valor sobre o custo histórico. O terceiro

⁴⁷ Amaro (2003), de certa forma baseado neste documento da AECA, explora com alguma profundidade as especificidades dos custos do sector vitivinícola.

capítulo fica reservado à análise concreta e específica das implicações da NIC 41 sobre o sistema contabilístico português. Por último, no quarto capítulo, retrata todo o trabalho inerente à investigação por questionário: a análise estatística dos dados, a obtenção dos resultados do processo científico adoptado, para atingir o seu segundo objectivo principal: analisar as implicações da NIC 41 ao nível das empresas vitivinícolas (⁴⁸).

Para terminar, a autora propõe, entre outros, a título de investigações e desenvolvimentos futuros, a execução de uma contabilidade com recurso ao plano de contas concebido e, por exemplo, a execução da contabilidade numa empresa do sector vitivinícola aplicando a NIC 41 e a comparação do resultado e da situação económico-financeira com os valores e a situação obtidos no ainda vigente paradigma do custo histórico, definido no POC e nas Directrizes Contabilísticas.

2.3. Pertinência, Enquadramento e Limitações do Sector Agrícola

Parece-nos útil e necessário evidenciar alguns aspectos caracterizadores do sector agrícola, bem como apresentar algumas limitações e dificuldades, por exemplo, na identificação do acto sujeito a registo contabilístico e, ou, na sua mensuração objectiva, ou melhor, fiável. Apresenta-se um conjunto de situações gerais (para o sector) e, por outro lado, alguns aspectos de cariz mais específico relacionado directamente, em nosso entender, com a realidade nacional.

Reconhece-se que a globalização, a abertura dos mercados mundiais, a liberdade de circulação, estabelecimento de capitais e a concorrência cada vez mais efectiva e sentida, obriga as empresas a serem verdadeiramente pensadas do ponto de vista estratégico, e, portanto, a optimizarem os recursos. Neste sentido, as empresas cuja actividade é a agricultura não constituem excepção. Por isso, cada vez mais intensa e frequentemente, operam-se reestruturações, fusões, cisões e outras formas de transformação para se ampliar a dimensão física e económica das empresas. Portanto, reconhecemos que ao nível da agricultura também

⁴⁸ Obviamente que a amostra seleccionada a partir da Classificação das Actividades Económicas (CAE) 15931 – “Produção de Vinhos Comuns e Licorosos”, pode ter excluído, à partida, algumas empresas mal enquadradas, isto é, empresas que de facto exercem aquela actividade mas que, por negligência, não actualizaram o seu enquadramento. Ao invés, pode ter incluído empresas com CAE 15931 que não exercem a actividade correspondente. Mas, estas limitações são usuais neste tipo de investigação, insuficientes, contudo, para desvirtuar os resultados ou imputar-lhes demérito.

existe esta tendência (racional). Contudo, não devemos negligenciar que a maioria das explorações são de dimensões diminutas.

Consequentemente, as características e as limitações da maioria destas empresas podem traduzir-se no seguinte (⁴⁹):

Gerais

- a) Insuficiência de capital, em virtude da incerteza inerente à actividade, bem como, sobretudo, das taxas de rentabilidade pouco atractivas para os potenciais investidores;
- b) Reduzida dimensão territorial, como consequência da falta de parceria e do minifúndio prevalecente;
- c) Relação entre propriedade e empresário: não são poucas as situações em que a propriedade dos terrenos agricultados não pertence aos agricultores, o que, independentemente da dedicação e empenho, acarreta alguns constrangimentos;
- d) Reduzida dimensão económica, de certa forma consequência da situação anterior;
- e) População envelhecida, pese embora os incentivos significativos (comunitários) para a fixação de jovens agricultores, inclusive em regiões desfavorecidas (⁵⁰);
- f) Níveis de produção controlados. Como se reconhece, a UE impõe para quase todas as produções quotas inflexíveis (⁵¹);
- g) Reduzida propensão para a parceria e cooperação entre os produtores. Esta situação conduz, inevitavelmente, ao domínio dos intermediários e dos industriais, quer a montante, quer a jusante;
- h) Custos de oportunidade. Em bom rigor, estes custos traduzem-se em consumos reais, mas que não são sujeitos a registo (nem de facturação, nem de pagamento) e, portanto, não figuram na contabilidade financeira. Os mais frequentes são, na perspectiva de AECA (1999a), os relacionados com o trabalho gratuito do empresário e dos seus familiares; com o custo das suas terras e instalações das quais não recebem rendas e, ou, alugueres; os custos financeiros decorrentes da utilização de empréstimos dos sócios/accionistas não remunerados e, por fim, o

⁴⁹ Esta abordagem recolhe os contributos de AECA (1999a) e AECA (1999b).

⁵⁰ Vd, por exemplo, DL n° 79-A/87, de 18 de Fevereiro, que, entre outros objectivos, incentiva a modernização das explorações agrícolas e o apoio ao rendimento das regiões desfavorecidas.

⁵¹ Vd, por exemplo, entre outros, no caso da realidade nacional, o DL n° 80/2000, de 09 de Maio, que, em bom rigor, regulamenta a questão das “quotas-leiteiras”.

facto de, não poucas vezes, o valor das terras (maioritariamente valorizadas a custo histórico) não estar vertido na contabilidade a valores actuais; e

- i) Impossibilidade de prever infalivelmente as condições meteorológicas, o que acarreta graus de incerteza pouco aconselháveis à gestão eficiente das empresas agrícolas e ao planeamento estratégico.

Contabilísticos (⁵²)

Relativamente a aspectos contabilísticos devemos evidenciar, entre outros, os seguintes:

- a) O carácter de imobilizado de determinadas existências: esta questão coloca em causa o princípio do custo histórico. Tem inerente a possibilidade da capitalização dos custos financeiros;
- b) O efeito da inflação nos custos: os activos não monetários (v.g. terrenos e existências) resultarão subavaliados; logo, o resultado tenderá a estar sobreavaliado, uma vez que se comparam vendas (a preço de venda actual) com consumos e amortizações subavaliados (a custo histórico). No limite, ao fim de alguns exercícios, mesmo em situações de inflação baixa ou moderada, a comparabilidade será colocada em causa;
- c) A capitalização dos custos financeiros: no caso de ciclos de produção muito longos: por exemplo, os da floresta e de algumas qualidades de vinho (sujeitos a envelhecimento), é pertinente pensar-se na capitalização dos custos financeiros, verificadas determinadas condições (elencadas na NIC 23 – “Custos de Empréstimos Obtidos”);
- d) As alterações físicas dos activos biológicos, por um lado, e as variações de preços dos mesmos, por outro, origina novas soluções de contabilização (vertidas na NIC 41);
- e) Os critérios de amortização das plantações e animais (activos biológicos);
- f) Os custos de oportunidade: estes custos assumem especial importância ao nível da contabilidade interna e de gestão. Em nossa opinião, os seus efeitos serão atenuados com aplicação da NIC 41, por exemplo, ao nível do cálculo de rentabilidades;
- g) O desenvolvimento sazonal das produções e das colheitas (centradas em determinadas épocas), o que, em bom rigor, acarreta problemas de logística e

⁵² Ensinaamentos recolhidos, com ligeiras adaptações, de AECA (1999a).

optimização dos recursos. Neste contexto é pertinente a reflexão acerca da definição do período económico em função dessa sazonalidade (vd. por exemplo, Galvão, 1967);

- h) O grau de risco é muito significativo, nomeadamente devido a causas naturais, exigindo-se, por isso, uma política adequada de seguros, os quais não são de fácil contratualização. A cobertura inadequada poderá colocar em causa a continuidade da exploração (Valle, 1987);
- i) A valorização da produção em curso em cada fim de exercício também exige uma confluência exagerada de interesses e recursos para a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada; e
- j) Por fim, parece-nos que o princípio do acréscimo e da continuidade assumem um papel central na contabilidade das actividades agrícolas. Os ciclos demasiados longos têm inerente a continuidade e, logicamente, a verificação do acréscimo.

2.4. Considerações Finais

Abordámos no presente capítulo alguns contributos teóricos, referentes à agricultura, na perspectiva da contabilidade geral, interna e de gestão, concebidos por autores consagrados. São notórias propostas de solução a questões específicas da actividade agrícola que encontram a sua arquitectura e fundamentação mais no paradigma do justo valor do que no do custo histórico. O valor de mercado, é, em bom rigor, um critério valorimétrico, ainda que não taxativamente consagrado, desde a década sessenta!

Terminamos o capítulo com a seriação, não exaustiva, de especificidades, constrangimentos e limitações do sector agrícola, quer em termos gerais, quer na perspectiva contabilística. Em bom rigor, a presente análise permite-nos avançar (no capítulo seguinte) para um estudo mais aprofundado das respostas que o actual normativo contabilístico nacional em vigor (POC e DC) permite para os problemas suscitados.

O capítulo seguinte traduzir-se-á num estudo menos doutrinal, uma vez que procurará, no normativo contabilístico nacional e na prática contabilística, laivos de justo valor, concebidos, por regra, para ultrapassar situações irresolúveis e de solução menos adequada no seio do paradigma do custo histórico.

Capítulo III – A Agricultura no Actual

Normativo Contabilístico Nacional

CAPÍTULO III

A AGRICULTURA NO ACTUAL NORMATIVO CONTABILÍSTICO NACIONAL

3.1. Considerações Introdutórias

A título preambular considera-se importante recordar que apenas 7% do total das empresas agrícolas dispõem de Contabilidade Organizada (⁵³). Nesta esteira, apenas 8% procede ao registo sistemático das receitas e despesas. Em bom rigor, 85% das explorações não apresenta qualquer registo credível do ponto de vista contabilístico.

Outra ideia introdutória relaciona-se com o facto de, não poucas vezes, a atribuição e controlo de subsídios à exploração, por parte de entidades governamentais, alimentar, ainda que indirectamente, o processo estatístico. Por fim, mas não menos importante, refira-se que na hipótese do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) entrar em vigor em 01 de Janeiro de 2010, as considerações que ora tecemos, assumirão, num futuro muito próximo, um cariz de mero estudo histórico, uma vez que a nossa análise centra-se, neste capítulo, no POC e DC.

3.2. Situação Actual

Tentaremos, de uma forma breve, apresentar, neste ponto, o actual panorama do actual normativo contabilístico, isto é, naquele que se fundamenta e alicerça no POC (⁵⁴) e DC. Além disso, propomo-nos examinar, mais de perto, a prática contabilística, sobremaneira a exigida e acompanhada pelo Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas.

3.2.1. *Inexistência de Normativo Específico*

A Comissão de Normalização Contabilística (CNC) não é a única entidade reguladora em matéria contabilística, uma vez que ao nível de emissão de normas e orientações contabilísticas existe o Banco de Portugal (para as instituições financeiras); a Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (para as empresas cotadas em Bolsa); o Instituto de Seguros de Portugal (para as empresas seguradoras) e a Comissão de Normalização Contabilística para

⁵³ Esta informação foi analisada de uma forma mais profunda no Capítulo I.

⁵⁴ Quando, neste capítulo, nos referimos ao POC estamos, obviamente, a invocar o POC aprovado pelo DL 410/89, de 21 de Novembro (POC 1989), actualizado por todos os diplomas até Março de 2009.

a Administração Pública (CNCAP), que superintende as entidades pertencentes ao sector público (⁵⁵).

Embora surgindo mais tarde a preocupação com a Contabilidade Pública, assistimos à tendência da mesma responder mais especificamente às suas realidades através da criação e implementação de planos específicos. Esta tendência de criação e implementação de novos planos sectoriais estender-se-á, na opinião de Machado (2002: p. 197), à Justiça, Agricultura (⁵⁶), Obras Públicas e Forças Armadas. Ao invés, a contabilidade empresarial, ou seja, a referente a entidades com fins lucrativos, não tem optado por essa via.

Com o intuito de reduzir as dificuldades que a pouca dinâmica e flexibilidade do POC (⁵⁷) contém, o legislador optou por, paulatinamente, publicar Directrizes Contabilísticas (⁵⁸). Contudo, nunca publicou nenhuma respeitante especificamente à agricultura. Por isso, Amaro (2003), alicerçado na experiência espanhola (⁵⁹), defende não a criação de um plano sectorial para a Agricultura mas a publicação de uma Directriz Contabilística específica. O seu intuito, a nosso ver legítimo, ver-se-á substancialmente concretizado com o novo ordenamento contabilístico que instituirá o SNC, se entrar em vigor nos termos conhecidos. Isto porque existirá uma Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) nº 17 – “Agricultura” (⁶⁰), que pretende o tratamento diferenciado e adequado das especificidades da agricultura.

⁵⁵ Existem, neste momento, matérias contabilísticas regulamentadas, isto é, aglutinadas em Planos Oficiais de Contabilidade específicos. Além do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), existe um Plano para as Instituições Públicas de Solidariedade Social (POCIPSS); para os Serviços de Saúde (POCSS); para os Serviços Municipalizados (POCSM); para as Autarquias Locais (POCAL); e para o Ministério da Saúde (POCMS).

⁵⁶ Atente-se que com a entrada em vigor do SNC não fará muito sentido conceber à parte um normativo específico para agricultura, uma vez que existirá uma NCRF que contempla essa matéria.

⁵⁷ Sublinhe-se que o diploma (Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro) do “novo POC” data de 1989.

⁵⁸ Neste momento as DC são 29 (vinte e nove). A DC nº 1 – “Tratamento Contabilístico de Concentração de Actividades Empresariais” – é de 1991, sendo a última – DC nº 29 – “Matérias Ambientais” – de 2002.

⁵⁹ Em Espanha, como já referimos, a Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas publicou, embora sob o título de Principios de Contabilidad de Gestión, dois documentos específicos para empresas agrárias e vitivinícolas. O objectivo centra-se na conquista de soluções a implementar uniformemente como resposta adequada às inúmeras especificidades do sector agrícola, atenuando a multiplicidade de critérios.

⁶⁰ Esta matéria é tratada e, obviamente, aprofundada no Capítulo IV do presente trabalho.

3.2.2. *Prevalência do Custo Histórico e Suas Insuficiências*

Começamos por invocar, muito sucintamente, alguns dos constrangimentos e, ou, limitações e especificidades da agricultura no processo contabilístico. Destacamos, entre outros: **i)** o carácter imobilizado de determinadas existências; **ii)** os ciclos de produção muito longos (v.g. floresta); **iii)** as alterações físicas dos activos biológicos; **iv)** a sazonalidade das produções (que reforça a importância do princípio do acréscimo); e **v)** os custos de oportunidade que, por regra, são negligenciados.

É sobejamente conhecido que os princípios, critérios valorimétricos, bases e políticas contabilísticas do POC não facilitam a resolução dos constrangimentos supra elencados. Aliás, como refere Rodrigues (2005: p. 264): “*não existe em Portugal qualquer normativo específico para a actividade agrícola*”. Logo, o POC 1989 não trata especificamente a questão da agricultura.

Aliás, como já referimos, esta problemática cinge-se aos critérios de valorimetria, concretamente expressos no ponto 5.3.13, quando refere: “*quando nas explorações agrícolas, pecuárias e silvícolas, a determinação do custo de produção acarretar encargos excessivos, o critério a adoptar para a valorização das existências produzidas será o do valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro*” (POC, 1989: ponto 5.3.13). Quer isto dizer que a regra é o custo histórico, sendo a excepção o valor realizável líquido deduzido da margem normal do lucro.

Manda o POC aplicar o mesmo critério, na falta de outro mais adequado, aos bens adquiridos sujeitos a crescimento natural. Mais, dispõe que “*tal critério não é aplicável aos bens comprados que se mantenham no seu estado original*” (POC, 1989: ponto 5.3.13). Nestes está implícito a utilização do custo histórico.

Vejamos, sucintamente como define o POC, o princípio do custo histórico. Este impõe que *os “registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção...”* (POC, 1989: ponto 4). No que se refere ao custo de aquisição, as dúvidas acerca da sua formulação são, por norma, escassas. Ao invés, o custo de produção não é tão pacífico. Atente-se ao que o POC dispõe: “*considera-se custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais*

variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem” (POC, 1989: ponto 5.3.3).

Ainda que se identifiquem inequivocamente as várias componentes do custo de produção, outras, como os custos de oportunidade, serão de difícil identificação e contabilização. Acresce ainda a dificuldade da imputação adequada às várias produções obtidas e terminadas, bem como às produções em curso que abrangem períodos de vários exercícios económicos. Neste contexto, afigura-se razoável a defesa de critérios ou métodos de maior e melhor eficácia na mensuração das produções, como o preço de mercado parece garantir.

Por último, refira-se que o primado do princípio da prudência consubstancia-se no ponto 5.3.4. do POC: *“se o custo de aquisição ou de produção for superior ao preço de mercado, será este o utilizado”*. Por seu turno, no caso do custo de aquisição ou produção ser inferior ao preço de mercado nada deve ser feito ⁽⁶¹⁾.

Entende-se por preço de mercado o custo de reposição ou o valor realizável líquido, conforme se trate de bens adquiridos para produção (*inputs*) ou de bens para venda (*outputs*), respectivamente (POC, 1989: ponto 5.3.7.). Por sua vez, por custo de reposição entende-se o custo que empresa teria de suportar para o substituir nas mesmas condições, qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização (POC, 1989: ponto 5.3.8.). Por último, valor realizável líquido é o seu esperado preço de venda deduzido dos eventuais custos previsíveis de acabamento e venda (POC, 1989: ponto 5.3.9.) ⁽⁶²⁾.

De uma forma mais detalhada podemos concluir que o POC não apresenta quaisquer definições relacionadas com a agricultura. Quanto a critérios de reconhecimento de activos biológicos e produtos agrícolas o mesmo se constata. No que se refere ao reconhecimento inicial (e subsequente) dos activos biológicos, o POC impõe, como regra, o custo de aquisição/produção se a sua determinação não acarretar encargos excessivos, ou o valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro, em caso contrário.

⁶¹ No paradigma do justo valor e, concretamente, na NIC 41 ou na NCRF 17, estas situações geram resultados que, obviamente, são evidenciados.

⁶² De uma forma muito crua, é notória uma certa aproximação ao “preço de mercado” enquanto sinónimo de justo valor que a NIC 41 e a NCRF 17 evidenciam.

Resta-nos analisar a mensuração na data de colheita dos produtos agrícolas, isto é, colhidos de activos biológicos. Nestes casos, o POC prevê a utilização do custo de produção, se a sua determinação não se tornar excessivamente onerosa. A verificar-se esta onerosidade, aplicar-se-á o valor realizável deduzido da margem normal de lucro.

Face à inexistência de regras específicas (mais completas e detalhadas), as outras disposições do POC, sobremaneira os critérios de valorimetria, utilizar-se-ão (subsidiariamente) na medida em que forem aplicáveis. Por exemplo, recorrer-se-á aos critérios definidos para o imobilizado corpóreo, por exemplo, “5.4. Imobilizações” para valorizar os terrenos e edificações das explorações agrícolas. Mas, não esqueçamos que a DC nº 18 – “Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites”, mesmo antes da Revisão 2005, já preconizava a utilização supletiva das NIC. Logo, após a publicação da NIC 41, poder-se-ia solucionar “provisoriamente” a questão da contabilidade agrícola, ainda que supletivamente.

3.2.3. Normas de Contabilidade de Gestão

Neste contexto, compete-nos analisar, por um lado, alguns diplomas que, não poucas vezes, figuram como um apêndice ao POC, e, por outro, falar-se-á do Gestagro – Contabilidade de Gestão Agro-Pecuária, como uma possibilidade de software específico para a actividade agrícola.

3.2.3.1. Apêndice ao POC

Apesar de estarem excluídas da redacção original do POC 1989 (DL nº 410/89, de 21 de Novembro), bem como de todas as actualizações verificadas (⁶³), alguns POC (⁶⁴) incluem, sob o título de Anexo 2 “Explorações Agrícolas” (⁶⁵) alguns diplomas referentes a temáticas da agricultura. Referimo-nos concretamente a duas Portarias e ao DL nº 79-A/87, de 18 de

⁶³ As mais relevantes e pertinentes concretizaram-se através dos seguintes diplomas: DL nº 238/91, de 02 de Julho – Consolidação de Contas; DL nº 127/95, de 01 de Julho; DL nº 44/99, de 12 de Fevereiro – Inventário Permanente e Demonstração de Resultados por Funções; DL nº 79/2003, de 23 de Abril – Demonstração dos Fluxos de Caixa; DL nº 88/2004, de 20 de Abril e DL nº 35/2005, de 17 de Fevereiro – Transposição para o Ordenamento Interno da Directiva 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho Europeu, de 18 de Junho – Adaptação às Normas Internacionais de Contabilidade.

⁶⁴ Referimo-nos, em bom rigor, aos manuais que regulam, a prática contabilística, nos quais, obviamente, se insere o preceituado do DL 410/1989, de 21 de Novembro, modificado e alterado pelos diplomas referenciados na nota 63. A título de exemplo, sugerimos Porto Editora (2005).

⁶⁵ Neste sentido, o Anexo 1, do POC 1989, é reservado às Directrizes Contabilísticas (DC).

Fevereiro (⁶⁶), circunscrevendo-se este último à definição de medidas de apoio às explorações agrícolas e às inerentes exigências contabilísticas como medidas probatórias.

A primeira, Portaria nº 715/86, de 27 de Novembro, vem exigir “contabilidade simplificada” aos agricultores que pretendam ter acesso às ajudas aos investimentos nas explorações agrícolas comparticipadas pelas Comunidades Europeias. A segunda, Portaria nº 726/86, de 2 de Dezembro, regula a possibilidade dos agricultores serem apoiados (comparticipados pelas Comunidades Europeias) na introdução de “uma contabilidade de gestão na respectiva exploração agrícola”.

Em bom rigor, os diplomas referidos, não emitidos nem supervisionados pela CNC, impõem um conjunto de requisitos muito além dos exigidos para a contabilidade geral. Todos os diplomas apontam no sentido de uma contabilidade de gestão, demasiado complexa para as empresas agrícolas (e quaisquer outras), na sua maioria desprovidas de contabilidade geral minimamente aceitável, mesmo à luz das disposições do POC!

Da análise sucinta da Portaria nº 715/86, de 27 de Novembro, destacamos a subordinação do acesso às ajudas aos investimentos nas explorações agrícolas comparticipadas pelas Comunidades Europeias (⁶⁷) “*aos agricultores que entre outros requisitos, tenham ou se obriguem a ter Contabilidade Simplificada, da qual conste um balanço anual... e um registo de receitas e despesas*” (cf. preâmbulo da Portaria nº 715/86). Logo no seu artigo primeiro, a Portaria, aceita e valida como sistemas de contabilidade os utilizados pelos serviços da Rede de Informação de Contabilidade Agrícolas (RICA) e pelos Serviços de Gestão da Empresa Agrícola, da Direcção-Geral de Planeamento e Agricultura, do Ministério da Agricultura, Pescas e Alimentação.

Em ambos os casos o sistema de registo de Contabilidade Simplificada é composto por duas partes: **i)** Balanço e **ii)** Conta de Exploração (cf. art. 2º da Portaria nº 715/86). Justifica-se, *a priori*, a exigência de regras mínimas, definidas na Portaria, para verificação e controlo de apoios e subsídios atribuídos aos agricultores. Pese embora a intenção de controlo,

⁶⁶ De realçar que o DL nº 172-G/86, de 30 de Junho, apesar de ser o diploma chave (inicial) no que se refere ao acesso aos apoios sócio-estruturais da (então) Comunidade Económica Europeia, não consta do Anexo 2 do POC 1989. Cremos que, pela simples razão de não regulamentar o processo contabilístico.

⁶⁷ Nível de Integração em 1986: Comunidade Europeia. Actualmente, União Europeia (UE).

consideramos que se foi longe de mais, se atendermos aos resultados obtidos: inúmeras situações de fraude e de não conformidade.

A Portaria nº 715/86 impõe um vasto conjunto de regras, melhor dizendo, de critérios valorimétricos, tão imprecisos, tais como:

- a) Valor de mercado (para terras agrícolas do proprietário);
- b) Valor de realização previsível (para as florestas);
- c) Valor de substituição (para as culturas permanentes);
- d) Preços correntes na região (para os animais); e
- e) Preço de aquisição (para os aprovisionamentos).

Prevê ainda reavaliações para os bens imobilizados das explorações agrícolas. Mais ainda, reavaliações de cinco em cinco anos (⁶⁸)!

É curioso, dezasseis anos antes da aprovação e publicação da NIC 41 – “Agricultura”, que a Portaria nº 715/86, de 27 de Novembro, emanada pelo (então) Ministro da Agricultura, Pescas e Alimentação, proponha, ou melhor, imponha critérios tão distintos e confusos; alguns, indiscutivelmente, tendentes à mensuração pelo justo valor (v.g. valor de mercado e preços correntes).

Na prática, a julgar pelas diligências efectuadas, a sua aplicação é diminuta, ou mesmo impraticável, tendo em atenção a complexidade do seu clausulado. Parece-nos que o espírito da lei converge para uma imagem mais verdadeira e apropriada das explorações agrícolas, de certa forma à custa do valor de mercado, mas centrando-se predominantemente na contabilidade de gestão. É caso para parafrasear Maria Argilés e Slof (2001: p. 361): “*existe uma diferença abissal entre a importância dada à contabilidade e o baixo nível de registo e relato no sector agrícola*”.

Por seu turno, a Portaria nº 725/86, de 2 de Dezembro, regula a atribuição de ajuda participada pelas Comunidades Europeias aos agricultores, a título principal, que a solicitem, tendo em vista a introdução de uma contabilidade de gestão na respectiva

⁶⁸ A última reavaliação legal para elementos do activo imobilizado corpóreo foi regulada pelo DL nº 31/98, de 11 de Fevereiro. Para cumprimento da Portaria já deveriam ter decorrido, obrigatoriamente, pelo menos, duas reavaliações!

exploração agrícola. Tece, ainda, com algum pormenor, os critérios valorimétricos para as rubricas do Balanço (art. 4º) e da conta de exploração (art. 7º).

Colocou-se, bem cedo, uma questão pertinente: pese embora a excelência do modelo desenhado para a agricultura, com preocupações notórias de resolução de situações específicas do sector, não se respondia cabalmente às exigências e obrigações declarativas que impunham o Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), aprovado pelo DL nº 442-B/88, de 30 de Novembro e o Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), aprovado pelo DL nº 442-A/88, também de 30 de Novembro, ambos com entrada em vigor em 01/01/1989.

Sucintamente, o CIRC e o CIRS vêm criar a obrigatoriedade da existência de uma contabilidade nas empresas agrícolas, quer nos termos do POC, quer em termos mais simplificados, sem, no entanto, descurar o apuramento transparente do resultado fiscal. Em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), a generalidade dos produtos, serviços e equipamentos relacionados usufruíam da taxa zero ou reduzida. Ou seja, em sede de IVA, o desajustamento era visivelmente menos significativo ⁽⁶⁹⁾.

Em bom rigor, assistia-se à presença de um sistema contabilístico desenhado, do ponto de vista teórico, de uma forma rebuscada. Ao invés, a operacionalização (vertente prática) não correspondia minimamente às exigências da Administração Fiscal. Aliás, os agricultores mesmo cumprindo escrupulosamente as orientações contabilísticas das Portarias arriscavam-se à completa ilegalidade na esfera fiscal. É neste contexto que surge, inevitavelmente, a adaptação do sistema existente, quase utópico, de contabilidade agrícola, materializando-se na concepção e utilização de livros “apropriados” para o registo das operações ⁽⁷⁰⁾ das explorações agrícolas, de forma a satisfazer simultaneamente os requisitos, no que respeita:

- À contabilidade simplificada, quando parcialmente preenchidos;
- À contabilidade de gestão, quando integralmente utilizados; e

⁶⁹ Ainda hoje o nº 32 do art. 9º (Isenções) do CIVA funciona como cláusula de salvaguarda de privilégios concedidos aos agricultores desde a nascença do IVA. Vejamos o que estipula tal cláusula: *“estão isentas do imposto as transmissões de bens efectuadas no âmbito das explorações no anexo A ao presente Código, bem como as prestações de serviços agrícolas definidas no anexo B, quando efectuadas com carácter acessório para um produtor agrícola que utilize os seus próprios recursos de mão-de-obra e equipamento normal da respectiva exploração agrícola e silvícola”* (cf. nº 32 do art. 9º do CIVA).

⁷⁰ Foram concebidos dois livros, melhor dizendo, dois Cadernos de Contabilidade Agrícola. O Modelo I – Inventários de Bens Imobilizados e Empréstimos (DGCI, 1989a) e o Modelo II – Registo Diário e Apuramento de Resultados (DGCI, 1989b).

- Ao imposto sobre o rendimento e ao IVA, estando reconhecido pelos serviços competentes do Ministério das Finanças.

Obviamente que a evolução do número de operações a registar no processo contabilístico e a necessidade de dispor de informação cada vez mais útil, relevante e tempestiva para a tomada de decisão, conduziram, necessariamente, à substituição do preenchimento manual dos livros pela recolha e tratamento de dados e obtenção de listagens a partir de meios informáticos. Nasceu, assim, o Gestagro, programa de Contabilidade e Gestão Agro-Pecuária.

3.2.3.2. GESTAGRO – Contabilidade de Gestão Agro-Pecuária

Em 05 de Agosto de 1991, através do Ofício-Circulado nº 18/91, a Direcção de Serviços do IRS (DGCI, 1991) vem reconhecer a capacidade da aplicação informática “Gestagro – Contabilidade de Gestão Agro-Pecuária” ⁽⁷¹⁾ para responder às exigências fiscais em vigor. Assim, os sujeitos passivos de IRS que não possuam ou não devam possuir contabilidade organizada, nos termos do POC, podem optar pelo Gestagro.

No intuito de avaliarmos o nível de utilização do Gestagro pedimos colaboração à Delegação de Coimbra da Direcção Regional da Agricultura e Pescas da Região Centro, que se concretizou com bastante proveito ⁽⁷²⁾ para os nossos intentos: verificar no terreno a utilidade e eficácia do Gestagro.

Das reuniões verificadas recolhemos algumas ideias que os Técnicos consideram importantes. Segundo eles:

- a) O agricultor demonstra reduzida apetência para a recolha, organização e tratamento dos documentos da sua actividade;
- b) Como o Gestagro funciona nos Serviços do Ministério da Agricultura (neste caso, numa Delegação) os agricultores socorrem-se de TOC, para o acompanhamento contabilístico e fiscal, que contactam com mais rapidez e facilidade;

⁷¹ Desenhado e desenvolvido pela Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas (RICA), que viria a submeter o programa à Administração Fiscal no intuito de este poder substituir o preenchimento dos livros Modelo I e Modelo II.

⁷² Foram-nos concedidas três reuniões com diversos técnicos, tendo-nos sido facultada a verificação das funcionalidades do Gestagro, entre outras.

- c) Portanto, o Gestagro é utilizado pelos técnicos do Ministério da Agricultura com três objectivos específicos:
 - c1) Recolha de elementos estatísticos (⁷³);
 - c2) Obtenção de padrões de consumo e produção;
 - c3) Controlo da atribuição de apoios e subsídios à agricultura.
- d) O Gestagro alimenta-se de listagens e informações dos sistemas contabilísticos exigidos pelo POC, CIRS e CIRC, recolhidas junto de gabinetes de contabilidade, mas melhora e enriquece a informação através da utilização de consumos padrão, estatísticas de autoconsumos, entre outros. Neste sentido, alguns custos de oportunidade aparecem melhor evidenciados, ainda que não totalmente;
- e) No fundo colmata-se a não documentação dos custos e consumos com a utilização de estatísticas “oficiais”;
- f) Pese embora a imposição das Portarias nº 715/86 e 725/86, já referenciadas, de contabilidade de gestão, esta não tem sido desenvolvida para nenhum dos agricultores cooperantes, uma vez que as entidades oficiais fiscalizadoras e de controlo também a não a exigem;
- g) Nos subsídios recebidos prevalece a óptica de caixa em desprimor do princípio da especialização dos exercícios; e
- h) Em termos de valorização de activos imobilizados, bem como ao nível da imputação de custos às produções, concretamente no que se refere aos avanços (⁷⁴), somos levados a concluir que a utilização do “justo valor” (⁷⁵) e consumos padrão conduzem a uma valorização mais adequada para efeitos de gestão. Obviamente que para efeitos fiscais o processo não se afigura tão linear.

À laia de conclusão, defendemos que a utilização do Gestagro denota, nas actuais circunstâncias, uma duplicação de trabalho que permite, com uma evidência assinalável, uma melhoria das estatísticas agrícolas. Cremos que uma maior cooperação entre o Ministério da

⁷³ Em bom rigor, os técnicos da Delegação processam gratuitamente a contabilidade de alguns agricultores. E premeiam os mais cooperantes, no final de cada ano, com um presente de valor simbólico! Isto é compensado com a fiabilidade dos elementos recolhidos e, consequentemente, com a fiabilidade das estatísticas produzidas.

⁷⁴ Recorde-se que, segundo Galvão (1967: p. 79) “avanços às culturas” ou, simplesmente “avanços” são constituídos pelas operações culturais que na altura do inventário a exploração já tiver efectuado com culturas a realizar depois dessa data ou com culturas em curso que ainda não tenham entrado em produção (v.g. lavouras preparatórias, fertilizações, sementeiras, etc).

⁷⁵ O “justo valor” referido não coincide, de forma inequívoca, com o conceito das NIC. O justo valor resulta mais da experiência dos técnicos que asseguram a contabilidade do que do mercado local, em pleno funcionamento.

Agricultura e a CTOC ⁽⁷⁶⁾ certamente proporcionaria contributos para a contabilidade agrícola e traria novos desenvolvimentos ao Gestagro e à informação económico-financeira das explorações agrícolas. Por outro lado, quem optasse pelo recurso aos Gabinetes de Contabilidade poderia utilizar, no fito de uma imagem mais verdadeira e apropriada, os consumos padrão e outros parâmetros oficiais validados. Cremos que desta forma a transição para o paradigma do justo valor seria facilitado.

No que concerne à investigação no terreno, consideramos também oportuno e relevante dar conta dos trabalhos efectuados, na Região Centro, no intuito, mais concreto, de verificar a utilização e cumprimento das normas definidas nas Portarias supra referidas. Neste sentido, efectuámos diligências junto de Gabinetes de Contabilidade em Aveiro, Viseu, Alpiarça, Coimbra, Portalegre e Castelo Branco ⁽⁷⁷⁾. A resposta obtida consistiu, na maior parte dos casos, na confirmação do desconhecimento completo do Gestagro e das disposições das Portarias nº 715/86 e 725/86.

Neste processo de auscultação comprovámos que os requisitos para a obtenção de ajudas comunitárias se consubstanciam na posse de contabilidade geral, segundo o POC, eventualmente com algumas especificidades, quase sempre deixadas às considerações dos TOC. Mesmo às Sociedades de Agricultura de Grupo (SAG) ⁽⁷⁸⁾ não são exigidos outros requisitos além da obrigação de contabilidade organizada. Contudo, em inúmeras situações basta a comprovação do exercício da actividade agrícola para a atribuição e recebimento de tais apoios ou proceder ao mero registo de receitas e despesas.

3.2.4. A Influência da Fiscalidade

Actualmente, em termos fiscais, a actividade agrícola em Portugal reveste-se de uma importância quase marginal. Por exemplo, segundo Vasquez (2006), o número de empresas que desenvolviam, em 2003, actividades de silvicultura, exploração florestal e actividades e serviços relacionados, quase não tem significado (em número e rendimento) no contexto do tecido empresarial português. Ao nível do IRS, geraram 0,24 % dos rendimentos declarados.

⁷⁶ Proporcionando-se aos TOC formação e informação sobre os custos e consumos padrão; sobre as especificidades das produções, sobre estádios de evolução das colheitas, de animais e das terras e florestas, entre outros.

⁷⁷ Em número de vinte e cinco, distribuídos da seguinte forma: Aveiro, 9; Alpiarça, Castelo Branco e Viseu, 3 em cada; Portalegre, 2; e Coimbra, 5.

⁷⁸ Reguladas no DL 336/89, de 04 de Outubro.

Por sua vez, no que se refere a IRC, representaram apenas 0,12% do imposto liquidado. Obviamente que o conceito de agricultura extravasa a silvicultura e a exploração florestal. Mesmo assim, o estudo de Vasquez (2006) constitui um bom indicador.

Além das características e limitações apresentadas, consideramos importante analisar, para o caso português, outros factores, na generalidade propiciadores à não utilização de processos contabilísticos mais adequados à realidade da agricultura. Reconhecemos que a Administração Fiscal assumiu um protagonismo, não poucas vezes, exagerado, ao imiscuir-se em matérias contabilísticas.

Um dos casos mais evidentes consubstancia-se nas disposições do Decreto Regulamentar (DR) nº 2/90, de 12 de Janeiro (das amortizações e reintegrações), que define as taxas de amortização também para agricultura (tabela específica) e que, muitas vezes, são incongruentes e incompatíveis com a imagem verdadeira e apropriada.

A título de exemplo, atente-se que as vinhas são depreciadas a 5% ao ano, enquanto que para as oliveiras se utiliza uma taxa de 4%. Sabemos que a PAC, não poucas vezes, incentiva e conduz o agricultor a destruir o que construiu e a arrancar o que plantou. Ou seja, o período de vida útil afigura-se-nos mais curto. Quanto aos animais, o DR 2/90, apenas os divide (a todo o universo de animais) em “de trabalho” e “reprodutores”, concedendo-lhe uma taxa anual de depreciação de 12,5% e 10%, respectivamente.

Esta relação de supremacia tem vindo a diminuir, sendo tal mais visível com a autorização legislativa do OE/2007 (Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro) que autoriza o Governo a *“alterar o Código do IRC e legislação complementar no sentido de proceder à adaptação das regras de determinação do lucro tributável das empresas às Normas Internacionais de Contabilidade...”* (Lei 53-A/2006). Por outro lado, a supremacia tenderá a esbater-se ainda mais visivelmente, porque cada vez mais, *“a União transferiu o seu poder normalizador para uma entidade privada que não controla – o IASB”* (Cravo, 2005: p. 9) ⁽⁷⁹⁾.

⁷⁹ De sublinhar que no OE para 2009 (Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro) esta atenuação de supremacia é ainda mais notória. Existem vinte e sete autorizações legislativas com o objectivo de adaptar os Códigos Fiscais ao SNC.

A dimensão e a (menor) importância económica do sector, a par da aposta inicial da PAC, como macro-princípio da (então) CEE, proporcionaram à generalidade das empresas agrícolas alguma inércia em termos contabilísticos. Falamos concretamente de algum proteccionismo fiscal, traduzido em ambos diplomas de aprovação do CIRS e do CIRC, através de mecanismos de taxas inferiores à taxa de tributação geral e da isenção parcial dos rendimentos agrícolas.

Por seu turno, o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) determina um conjunto de situações de redução de taxa (Lista I – Bens e Serviços Sujeitos à Taxa Reduzida) e de isenção (nos termos do n.º 32 do art.º 9, conjugado com os Anexos A e B do mesmo Código) ⁽⁸⁰⁾. Também o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e os Estatutos dos Benefícios Fiscais (EBF), concretamente o art.º 45, proporcionam alguma atenuação da tributação para os rendimentos agrícolas e prédios de reduzido valor (sobremaneira, rústicos) adstritos, à actividade agrícola.

Por outro lado, os critérios de aceitação de custos, concretamente, no que se refere à sua comprovação documental, exigida no art. 23º do CIRC ⁽⁸¹⁾ constitui, logo à partida, um obstáculo difícil de ultrapassar, sobretudo nas situações da valorização das alterações físicas dos activos biológicos e no que toca aos custos de oportunidade.

Para completar a reflexão, não é descabido, neste contexto, trazer à liça a polémica da tributação (excessiva) dos subsídios à agricultura, quando os beneficiários, pessoas singulares ou colectivas, se enquadram no regime simplificado ⁽⁸²⁾. Em bom rigor, em sede de IRS, o regime simplificado consiste na determinação de rendimento tributável pela aplicação prática dos seguintes indicadores:

⁸⁰ Sendo o Anexo A: Lista das Actividades de Produção Agrícola; e o Anexo B: Lista das Prestações de Serviços Agrícolas.

⁸¹ De igual aplicação ao nível do CIRS para a determinação dos rendimentos empresariais (onde se inserem os agrícolas) não abrangidos pelo regime simplificado, por força do art. 32º do CIRS – Remissão (para o CIRC).

⁸² Em sede de IRC, o regime simplificado foi suspenso a partir de 01/01/2009, através da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (vulgo, Orçamento Estado para 2009); embora, nos casos em que esteja em curso, pelo período de três anos, haja a possibilidade de opção para terminar em 31/12/08 ou, em alternativa, quando se completarem os três anos.

- a) 20% ao valor das vendas de mercadorias e produtos, às prestações de serviços no âmbito e actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como aos subsídios destinados à exploração (⁸³).
- b) 70% aos restantes rendimentos provenientes desta categoria.

Para além do Orçamento de Estado para 2008 (Lei 67-A/2007, de 31 de Dezembro) foi necessário, a publicação do Ofício-Circulado 20.126/2008, de 31 de Janeiro, do Gabinete do Subdirector-Geral do IR, da DGCI (DGCI, 2008), que elenca os vários subsídios à exploração sujeitos ao coeficiente 20% e outros sujeitos, logicamente, ao coeficiente 70%. Os primeiros predominam, obviamente, uma vez que o intuito que presidiu à concepção do normativo se resume à diminuição e, ou, atenuação da carga fiscal dos agricultores (⁸⁴).

Para terminar, refira-se que muitas explorações agrícolas optam pela forma cooperativa para o desenvolvimento da actividade. Esta forma de organização permite nos termos do Estatuto Fiscal Cooperativo, de uma forma taxativa (vd. artº. 13 da Lei 51/96, de 07 de Setembro), a isenção de IRC das cooperativas agrícolas. Em suma, esta teia de benefícios, aliado à complexidade da realidade agrícola, constitui, a nosso ver, um entrave (pela via da inércia), não intencional, ao desenvolvimento do processo contabilístico para a agricultura.

Em bom rigor, tem existido da parte da Administração Fiscal alguma permissão e tolerância relativamente às contabilidades agrícolas, de certa forma devido à complexidade da valorização de activos, à dificuldade de reconhecimento de proveitos e, como é óbvio, devido ao facto de a agricultura ser considerado um sector débil e deficitário, necessitando, por isso, de regras de tributação mais favoráveis. Em vinte e oito situações identificadas de subsídios (DGCI, 2008) apenas cinco não estão sujeitos à taxa de 20%. Em suma, dizem respeito a situações de compensação de retiradas de mercado, de produção, de encerramento de fábricas de beterraba sacarina e ao incentivo à adopção de políticas agro-ambientais. Ou seja, estes não se traduzem em verdadeiros subsídios à exploração, na acepção do POC, uma vez que o objectivo principal dos mesmos é extinguir a produção.

⁸³ Antes da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro (OE/2007) o coeficiente a aplicar a qualquer tipo de subsídio era 65% (que passou, em 2007, a 70%).

⁸⁴ Diremos que a tributação dos subsídios à exploração a 70%, nos casos de IRS, são a excepção (45% em sede de IRC).

3.3. Laivos de Justo Valor

Analisámos anteriormente que o custo histórico, mesmo no contexto do POC, admite excepções, por exemplo, o valor recuperável (⁸⁵). Em bom rigor, valor recuperável é o valor que se espera vir a recuperar ou a receber através dos réditos futuros da venda ou utilização de activos. O POC não fornece informações adicionais sobre a determinação do valor recuperável.

Outra ideia a reter é que as excepções ao custo histórico não se encontram uniformemente em todos os tipos de activos. No imobilizado corpóreo e nos investimentos financeiros (POC, 1989: ponto 5.4. “Imobilizações”) a apetência para a excepção, como medida mais adequada à obtenção da imagem verdadeira e apropriada, é mais notória. O ponto 5.4.3. do POC define, relativamente aos investimentos financeiros, nos casos em que tiverem, à data do balanço, um valor inferior ao registado na contabilidade, a possibilidade de tais activos serem objecto de ajustamento, pela via da redução. Nestes casos, nas situações de cotação ou de inserção em mercados regulados, o valor inferior, constitui, na prática, o valor de mercado.

Sublinhe-se também que o método da equivalência patrimonial, enquanto critério de valorização de investimentos financeiros, nas situações subsequentes ao registo inicial (recorde-se, a custo histórico), isto é, naquelas situações em que o valor do investimento financeiro vai sendo acrescido ou reduzido (⁸⁶), não proporciona necessariamente ao valor do investimento financeiro o valor de mercado, sobretudo quando as filiais e associadas não são sociedades anónimas, com cotação em mercados regulados.

Atente-se também que o ponto 5.4.4. do POC 1989 estabelece a possibilidade de, relativamente ao imobilizado corpóreo e incorpóreo, independentemente de ser ou não limitada a sua vida, sempre que à data de Balanço o seu valor (de mercado) for inferior ao registado na contabilidade, admite-se o recurso a amortização (extraordinária) de forma a evidenciar-se o mais baixo dos dois valores. Estamos, pois, na presença da aplicação plena do

⁸⁵ Machado (2002), na definição de valor recuperável e outros conceitos, ilustra-nos, sobremaneira, as possibilidades práticas de excepção ao custo histórico. O autor define valor recuperável a partir do custo histórico e do valor de mercado.

⁸⁶ O acréscimo e a redução do valor do investimento financeiro, no método da equivalência patrimonial, traduz-se no valor correspondente à proporção nos resultados líquidos e noutras variações (positivas ou negativas) nos capitais próprios da empresa filial ou associada (POC, 1989: ponto 5.4.3.1.).

princípio da prudência, uma vez que o inverso, o aumento de valor, não está contemplado. Caso estivesse falar-se-ia, sem rodeios, de mensuração ao justo valor.

O segundo parágrafo (do ponto 5.4.4. do POC) refere: “*aquela amortização extraordinária não deve ser mantida se deixarem de existir os motivos que a originaram*”. Ora, induz-se que a regularização (reposição) não deve ultrapassar o limite do valor inicialmente corrigido, obviamente, deduzido das depreciações processadas posteriormente. Parece-nos iníqua esta possibilidade se atendermos que a decisão de efectuar a amortização extraordinária deve ponderar prudentemente a impossibilidade de reversão para além do valor escriturado, ou seja, a impossibilidade de evidenciar o justo valor. A polémica suscitada conduz-nos, inevitavelmente, à problemática do justo valor. Neste paradigma o incremento ou a redução constituem um processo normal de reconhecimento de resultados, sem quaisquer subterfúgios. No custo histórico, não poucas vezes, atende-se apenas aos critérios fiscais.

No referencial POC o custo histórico afigura-se susceptível, portanto, de ajustamentos no intuito de não se considerarem expectativas de resultados, ou mesmo resultados não realizados, na valorização dos capitais próprios das entidades contabilísticas. A ideia que Gonzalo Ângulo (2000) expressa, responsabilizando o espírito conservador e o princípio da prudência como verdadeiros baluartes na defesa do custo histórico.

Cremos que as alterações da 4ª e 7ª Directivas, das Contas Individuais e das Contas Consolidadas, respectivamente, no sentido de flexibilizarem o custo histórico e permitirem, em situações concretas, o justo valor, constitui um prenúncio para a mudança de paradigma ⁽⁸⁷⁾.

No intuito de melhor evidenciarmos alguns laivos de justo valor presentes nalgumas DC, proceder-se-á, seguidamente, por ordem numérica, à sua análise. Assim a DC nº 1/91 – “Tratamento Contabilístico de Concentrações de Actividades Empresariais” ⁽⁸⁸⁾ vem introduzir no POC o conceito de justo valor como sendo: “*a quantia pela qual um bem (ou*

⁸⁷ Sublinhe-se que o nosso trabalho não se propõe a analisar as vantagens e desvantagens de cada paradigma. Quando muito, no Capítulo IV, analisaremos se o justo valor responde mais adequadamente às especificidades da agricultura.

⁸⁸ Repare-se, a DC é de 1991, muito antes de toda a polémica do Regulamento nº 1606/2002, que viria a reafirmar a tendência para a adopção das NIC. Cremos que a publicação está intimamente relacionada com a aprovação do DL nº 238/91, de 02 de Julho – Normas de Consolidação de Contas, uma vez que o POC nada continha nesse âmbito.

serviço) poderia ser trocado, entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance” (CNC, 1991a).

Sublinhe-se, no entanto, a nosso ver, uma pequena incongruência face ao paradigma do custo histórico, no articulado do ponto 3.2.2 da DC nº 1: *“de acordo com o método de compra, contabilizam-se as aquisições adoptando princípios de compra normal de activos. Assim, o comprador regista pelo seu justo valor os activos e passivos à data da sua aquisição”*. Ora, na preceituada regra do POC a compra valoriza-se a custo de aquisição! ⁽⁸⁹⁾. Claro que estamos a falar em contas consolidadas.

Por sua vez a DC nº 13/93 – “Conceito de Justo Valor” (CNC, 2003) – a título de preâmbulo, faz uma retrospectiva da inclusão de termos e conceitos de justo valor existente no POC até à data da sua publicação. Assim, começa por referir o conceito de justo valor expresso na DC nº 1/91. Invoca também, fora do âmbito das DC, a utilização do termo, nas notas explicativas da conta 42 – “Imobilizações Corpóreas”, a propósito da contabilização de bens em regime de locação financeira ⁽⁹⁰⁾.

Por seu turno, também (CNC, 1991b) DC nº 2/91 – “Contabilização, pelo Donatário, de Activos Transmitidos a Título Gratuito” – propõe o justo valor como adequado à valorização nos casos de gratuitidade. No que se refere à DC nº 9/92 – “Contabilização nas Contas Individuais da Detentora, de Partes de Capital em Filiais e Associadas” (CNC, 1992b) – o legislador vem afirmar, peremptoriamente, que o custo de aquisição contém implícito o justo valor das diferenças apuradas nos termos da DC nº 1/91 ⁽⁹¹⁾.

Nesta senda, invoca-se também a DC nº 12/92 – “Conceito Contabilístico de Trespasse” (CNC, 1992c). Esta DC, além de concisar o conceito de trespasse, imbuída nas orientações internacionais, vem exigir às operações de concentração e de trespasse a continuação da actividade anteriormente exercida pela adquirida (CNC, 1992c: nº 5 e 7). Outra ideia

⁸⁹ Com as NIC, inclusive com o SNC, a solução descrita é a seleccionada: o registo a justo valor pode operar mesmo na aquisição.

⁹⁰ Concretamente, deve ser utilizado, no momento do contrato: *o mais baixo do justo valor de imobilizado nesse regime, líquido de subsídios e de créditos de imposto, recebíveis pelo locador* (POC, 1989: Parte 12, Conta 42).

⁹¹ Refere-se às situações em que, no caso das concentrações de actividades empresariais, o justo valor dos activos e passivos identificáveis é inferior ou superior ao custo de aquisição, tratadas respectivamente nos pontos 3.2.5. e 3.2.6. da DC nº 1/91 (CNC, 1991a).

importante desta DC prende-se com o facto de os activos adquiridos e passivos assumidos abrangidos na operação de trespasse deverem ser identificados e mensurados a justo valor.

Por sua vez a DC nº 13/93 – “Conceito de Justo Valor” – informa que o conceito de justo valor está implicitamente referido nas “Regras Gerais” do método de consolidação integral das Normas de Consolidação de Contas do POC (CNC, 1993).

Posteriormente à DC nº 13, outras DC há em que o justo valor assume importância relativa ou principal. Começamos pela DC nº 16/95 – “Reavaliação de Activos Imobilizados Tangíveis” (CNC, 1995). A DC começa por invocar a necessidade de obtenção da imagem verdadeira e apropriada, conseguida através do respeito dos princípios contabilísticos, designadamente o custo histórico. Mais adiante reconhece-se que, devido a efeitos inflacionistas, assiste-se, não poucas vezes, à subquantificação de activos.

No intuito de minorar este fenómeno aceita-se a correcção do valor dos activos pela via da reavaliação fiscal (isto é, aquela que assenta nos coeficientes de desvalorização monetária) e, também, numa perspectiva mais inovadora, outras com base no justo valor (CNC, 1995: ponto 2.3.), obviamente com recurso ao preceituado na DC nº 13. Sublinhe-se que, em ambos os casos, a reavaliação só é permitida na valorização subsequente, uma vez que no reconhecimento inicial se utiliza o custo de aquisição. Uma nota final que não deve ser descurada: a DC nº 16 é fortemente influenciada pela NIC 16 – “Activos Fixos Tangíveis”.

Mais tarde publicou-se a DC nº 17/97 – “Tratamento Contabilístico dos Contratos de Futuros” (CNC, 1997a). Esta norma é aplicável apenas aos contratos de futuros, distinguindo-os em futuros de cobertura e futuros de especulação. O seu tratamento contabilístico é diferenciado, consoante os casos. Nas operações de especulação *“os recebimentos ou pagamentos resultantes de ajustes diários são imediatamente reconhecidos como ganhos ou perdas de natureza financeira”* (CNC, 1997a: ponto 4.1.).

Por seu turno, nas operações de cobertura, que, grosso modo, consistem em *“balancear o reconhecimento tempestivo nos resultados das alterações no Justo Valor desse instrumento financeiro derivado com o reconhecimento de alterações iguais mas opostas no justo valor da posição coberta”* (CNC, 1997a: ponto 4.2.1.), os ganhos ou perdas provêm de uma alteração no justo valor do instrumento financeiro e só devem ser reconhecidos como perda ou ganho

quando efectivamente reconhecidos. Também esta DC é alicerçada nas NIC, concretamente na NIC 32 – “Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação”.

No que se refere à DC nº 18 – “Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites” (CNC, 1997b), quer antes, quer após a revisão de 2005, prevê-se que o uso dos princípios contabilísticos geralmente aceites esteja subordinado, ainda que subsidiariamente, nos casos de insuficiência ou lacuna do normativo nacional, às NIC emitidas pelo IASB (⁹²).

Continuando a análise das DC, reparamos que também a DC nº 19/97 – “Benefícios de Reforma” (CNC, 1997c) – contém significativas referências ao justo valor, concretamente à determinação do valor de mercado dos activos do plano (CNC, 1997c: ponto 9.1.). Não é descabido evidenciar que esta DC já foi concebida com forte influência terminológica das NIC. Repare-se no próprio título do ponto 9.1. – “Reconhecimento e Mensuração”. Esta terminologia é eminentemente definida na Estrutura Conceptual (EC) do IASB (⁹³).

No que se refere à DC nº 25/2000 – “Locações”, baseada na NIC 17 – “Locações” – reparamos que no reconhecimento inicial a valorização, em ambos os normativos, efectua-se pelo justo valor. Quanto à valorização subsequente, do activo não monetário, Morais e Lourenço (2003) apontam que, no normativo nacional, pode efectivar-se pela via da DC 16, obviamente só para os activos fixos tangíveis. Ao invés, nas NIC, a conjugação das NIC 16, NIC 38 – “Activos Intangíveis” e NIC 41 – “Agricultura”, alargam a utilização do justo valor aos activos tangíveis, intangíveis e aos activos biológicos.

No que diz respeito à DC nº 26/2000 – “Rédito” (CNC, 2000b), encontramos logo no ponto 2 – Definição – a referência e justificação que a NIC 18 – “Rédito” – esteve subjacente à elaboração da DC nº 18. Inclusive, o termo rédito é gerado e típico das NIC, que propõe substituir o conceito de proveitos operacionais, ainda que, em bom rigor, não se verifique uma

⁹² Quer no referencial POC, quer no futuro, no SNC. Por isso a DC nº 18/97, com a revisão de 2005, considera que *“a adopção dos princípios contabilísticos geralmente aceites no Normativo Contabilístico Nacional se deve subordinar, supletivamente: i) às NIC, adoptadas pelo Regulamento 1606/02, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho e ii) às NIC e às Normas Internacionais de Relato Financeiro (NCRF), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações”* (CNC, 1997b: ponto 13).

⁹³ Até à DC nº 19/97, a terminologia utilizada variava entre: “Modelo” ou “Processo Contabilístico” ou “Contabilização”.

sobreposição plena (⁹⁴). Esta DC, no seu ponto 3 – Mensuração, estabelece como regra que o rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição ou contraprestação recebida ou a receber.

Neste contexto, especial importância para a venda a prestações em que o preço de venda é o valor presente da transacção, calculada pelo desconto das prestações a receber à taxa de juro imputado (⁹⁵). Poucas entidades, sobretudo micro e pequenas empresas, elegem o modelo de contabilização proposto na DC como o mais adequado à imagem verdadeira e apropriada, provavelmente devido à complexidade de cálculo e contabilização.

Por último, a DC nº 28/2003 – “Impostos Sobre o Rendimento” (CNC, 2002a) – em consonância com o tratamento preconizado na NIC 12 – “Impostos sobre o Rendimento”, define a base tributável de activos como o valor relevante para efeitos de tributação aquando da realização desse elemento activo (cf. ponto 12). No confronto directo das normas contabilísticas e das regras fiscais resultam claras divergências quanto à base tributável (⁹⁶). A base na contabilidade tenderá a ser mais divergente com a utilização do justo valor (⁹⁷). Portanto, em bom rigor, a DC nº 28, ainda que indirectamente, relaciona-se com questões de mensuração pelo justo valor.

Em jeito de conclusão, estas DC (analisadas) afiguram-se como sinais de um paradigma emergente (do justo valor). Não por mera intenção ou pretensão da CNC. Mas sim, pelo facto de a internacionalização e a globalização das operações e dos negócios, bem como devido às necessidades de comparabilidade de informação económico-financeira e outra, assim o exigirem, cada vez mais e mais tempestivamente.

⁹⁴ Segundo a NIC 18 – “Rédito”, rédito é o influxo bruto, durante o período contabilístico, de benefícios económicos obtidos no decurso das actividades ordinárias de uma entidade, quando esses influxos resultem em aumentos de capital próprio. Neste sentido, os subsídios ao investimento e os donativos recebidos não reúnem as condições de rédito.

⁹⁵ Obviamente que neste modelo a componente juro é reconhecida como rédito à medida em que for sendo obtido, numa base proporcional de tempo que tome em conta a taxa de juro imputada.

⁹⁶ A este nível pensamos que não deve ser negligenciado o estudo de Lizanda (2005). O autor desenvolve um estudo comparativo, em Espanha, entre os resultados derivados da aplicação do normativo interno e os resultados obtidos com a utilização das NIC.

⁹⁷ Não só para evitar perda de receita fiscal, a Administração Fiscal, através do Orçamento de Estado para 2009 (Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro) concede ao Governo algumas autorizações legislativas no sentido de estabelecer que concorrem para a formação do lucro tributável os ganhos resultantes da aplicação do justo valor de alguns instrumentos financeiros e dos activos biológicos consumíveis, com a excepção dos inerentes às explorações silvícolas.

Em bom rigor, o POC, na sua estrutura base, alicerça-se no custo histórico, tendo optado pela emissão de DC numa tentativa de, sem ferir o núcleo do custo histórico, permitir a utilização do justo valor em situações e circunstâncias específicas, opcionalmente, ou porque, de facto, se afigura mais adequado.

Creemos também, que o actual Plano de Contas do POC sofrerá algumas alterações significativas, no intuito de responder mais facilmente às exigências teóricas e práticas do justo valor. É neste contexto que Elad (2004) considera quase impossível a continuidade nos países Francófonos, dos actuais Planos de Contas, como resposta eficaz às exigências do novo paradigma contabilístico. Informa-se que na versão conhecida do SNC este aspecto foi tomado em consideração.

3.4. Considerações Finais

Verificámos que o POC, na sua redacção inicial e expurgada do tratamento específico preconizado nas DC, não responde cabalmente à complexidade do sector agrícola, sobremaneira no que se refere ao reconhecimento e mensuração do crescimento natural dos activos biológicos.

Ainda que subsidiariamente, as entidades podem recorrer ao estipulado na NIC 41 – “Agricultura”, por força da DC nº 18. Também o Ministério da Agricultura intentou a implementação de um sistema de escrituração simplificada, numa primeira fase, processada manualmente (pressupondo a utilização de livros específicos), evoluindo, posteriormente, para a aplicação informática Gestagro. Mas, estas intenções não almejavam, em primeira linha, a obtenção da imagem verdadeira e apropriada das contabilidades agrícolas. Pretendia-se, isso sim, um maior rigor no controlo e fiscalização dos apoios e subsídios comunitários atribuídos.

Analisámos, com algum detalhe, as DC onde o conceito de justo valor e sua aplicação são mais evidentes. Na sequência deste trabalho, resta-nos, no capítulo seguinte, direccionar a investigação para a análise mais pormenorizada da NIC 41, bem como da recém-criada, embora ainda não aprovada NCRF 17.

Antes, porém, retenhamos a ideia que as alterações do POC, pela via da introdução de DC, visam, em qualquer caso tratar as situações susceptíveis de registo ou evidenciação sob o alcance do princípio supremo da imagem verdadeira e apropriada. Não esqueçamos que a “imagem verdadeira e apropriada” que as DF devem evidenciar, alicerçada em princípios contabilísticos, sobremaneira no custo histórico, é, como defendem Monterrey Mayoral e Miralles Marcelo (1985) e Cravo (1991), um “conceito poliédrico”, admitindo-se, pois, que as DF *“podem projectar diversas imagens, e todas elas fiéis, em função do referencial metodológico adoptado, bem como os utilizadores a quem são dirigidas”* (Monterrey Mayoral e Miralles Marcelo, 1985: p. 250). De forma análoga, o “conceito poliédrico” sobrevive e é aplicável no paradigma do justo valor.

Terminamos com os ensinamentos de Pulido Álvarez (2000) que, a propósito da mudança de paradigmas contabilísticos, defende que pese embora a importância que o custo de aquisição ainda representa na preparação da informação financeira, este não deve constituir, de forma alguma, uma barreira à preparação de informação realmente relevante para os seus utilizadores.

**Capítulo IV – NIC 41 – “Agricultura”:
Tentativa de Resposta às Especificidades da
Agricultura**

CAPÍTULO IV

NIC 41 – “AGRICULTURA”: TENTATIVA DE RESPOSTA ÀS ESPECIFICIDADES DA AGRICULTURA

4.1. Considerações Introdutórias

Na sequência do capítulo anterior, pretende-se, neste, proceder a uma reflexão sistematizada sobre a NIC 41 – “Agricultura”, concretamente no que se refere às suas potencialidades quanto à atenuação e, ou, resolução de especificidades da agricultura. Antes, porém, apresentaremos uma súmula da história do seu aparecimento enquanto tentativa de harmonização do tratamento contabilístico. Para terminar o capítulo, antecedendo, obviamente, as considerações finais, optou-se por invocar a NCRF 17 – “Agricultura” e explorar alguns dos seus aspectos mais relevantes, sempre que possível, em paralelismo com a NIC 41.

A UE, enquanto prestigiado bloco regional de comércio e, portanto, de transacções económicas, não pode, de forma alguma, ficar arredada dos principais objectivos e interesses das suas empresas e cidadãos. Emana legislação (directivas e regulamentos, entre outros) sobre muitas e diversas matérias que envolvem, condicionam e regem o actual estágio de integração. No sentido de acompanhar ou liderar processos em termos mundiais, a UE não podia ficar alheia ao processo de normalização⁽⁹⁸⁾ contabilística e financeira. Assim, em 2002, através do Regulamento (CE) nº. 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho (PEC, 2002), foram estabelecidas, definitivamente, as bases para a normalização contabilística europeia, que tem vindo a concretizar-se através de outros Regulamentos⁽⁹⁹⁾.

⁹⁸ Atente-se que é importante distinguir normalização de harmonização. Rodrigues e Guerra (2004) defendem que a **normalização** tem subjacente o movimento no sentido da uniformidade global. Por seu turno, a **harmonização** é entendida como um processo em que se avança no sentido da diversidade para a comparabilidade global. Em bom rigor, a harmonização evoluiu no sentido da comparabilidade. Obviamente que esta característica só se obtém pela aplicação das mesmas bases e políticas contabilísticas.

⁹⁹ De realçar que até esta data já foram emanados, além do Regulamento (CE) nº 1606/2002, quase trinta Regulamentos referentes às matérias de adopção das NIC. Especial atenção para o Regulamento (CE) nº 1126/2008, da Comissão, de 3 de Novembro de 2008, que, grosso modo, procede à revogação do Regulamento (CE) nº 1725/2003, de 21 de Setembro, ou seja, vem apresentar a redacção completa e consolidada das NIC adoptadas pela UE até ao momento. Sublinhe-se ainda que, já em 2009, foi publicado o Regulamento (CE) nº 70/2009, da Comissão, de 23 de Janeiro de 2009, que, em bom rigor, procede a melhoramentos e aperfeiçoamentos nas NIC adoptadas, divididos em: **i)** emendas que introduzem alterações ao nível da apresentação, reconhecimento e mensuração; e **ii)** alterações de terminologia. Neste contexto, as NIC 20, 40 e 41 foram alteradas com implicações directas para o nosso trabalho.

Em Portugal o efeito fez-se sentir, mais visivelmente, através do Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro, que, grosso modo, transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva 2003/51/CE (CCEE, 2003), usualmente designada de “Directiva da Modernização Contabilística”, toda ela centrada e orientada na estratégia gizada no mencionado Regulamento (PEC, 2002). Nesta tendência de harmonização, outro aspecto deveras importante tem a ver com a exigência crescente, por parte dos utilizadores, de informação considerada e reconhecida como credível. É óbvio que nos referimos a informação relevante para a tomada de decisão. Por outro lado, a informação deve ser tempestiva (¹⁰⁰) para que a decisão seja oportuna e fundamentada.

Os acontecimentos Enron, Wordcom e outros escândalos financeiros semelhantes não devem acontecer (¹⁰¹), sob pena de se repensar todo o processo de relato financeiro. A propósito dos escândalos (colapsos) financeiros de grandes empresas australianas, Leibler (2003) critica não só o normativo existente mas também a posição e atitude dos auditores, defendendo que a imagem verdadeira e apropriada não deve ser uma “imagem imaginária”. Neste contexto, o **EXtensible Business Reporting Language (XBRL)** constitui uma ferramenta poderosíssima desde que, a par da sua evolução, se caminhe no sentido de uma normalização mundial. Em suma, os utilizadores necessitam cada vez mais, e mais rapidamente - oportunidade -, de informação transparente e credível (validada/auditada) e, obviamente, relevante para a tomada de decisão. Dispor de (muita) informação pode não ser suficiente para decidir, sobretudo quando é tardia ou não relevante.

Por outro lado, a informação financeira necessita de ser auditada para que seja (ainda mais) credível. Ora, a falta de normalização tem inerente, para os profissionais que a elaboram, para os que a auditam e, sem quaisquer dúvidas, para os destinatários, custos elevadíssimos, que se agravam quando se envolvem diversos modelos contabilísticos. Se ao nível dos organismos profissionais os avanços são notórios, o mesmo não se verifica ao nível das várias

¹⁰⁰ Cada vez mais o período contabilístico tenderá a ser o momento, isto é, no mínimo, o dia, podendo, obviamente, a breve trecho, ser inferior e passar, de facto, a *on line*. A verificar-se esta tendência as *software houses* terão que jogar na antecipação, pois, actualmente, a grande maioria de programas de contabilidade estão formatados para um período mais alargado: o mês. Acrescente-se que o XBRL demonstra potencialidades para acelerar o processo de normalização contabilística mundial.

¹⁰¹ No intuito de não permitir o surgimento de outros casos análogos, o Congresso dos Estados Unidos da América aprovou a Lei Sarbanes-Oxley Act 2002, de 23 de Julho, conhecida, abreviadamente, como SOA ou SOX. Esta lei confere, segundo Barreiro (2005), a protecção dos investidores mediante a melhoria de correcção e confiança das divulgações feitas pelas empresas. De realçar também que a Securities and Exchange Commission (SEC) - prevê responsabilizar criminalmente o órgão de gestão, bem como o administrador financeiro, no caso de fraude, conflito de interesses e outros incumprimentos do código de ética.

Administrações Fiscais porque, mais do que uma imagem verdadeira e apropriada, esperam ter receitas fiscais mais elevadas. E, como sabemos, não são poucos os casos de concorrência fiscal prejudicial ao nível dos próprios Estados.

Neste eterno conflito “finanças versus contabilidade”, com vantagem clara para a sobreposição fiscal, congratulamo-nos, desde já, com a autorização legislativa inserta no Orçamento de Estado (OE) 2007 (Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro (OE, 2007)) que, em bom rigor, inverte a situação, concretamente ao referir: “*Fica o Governo autorizado a alterar o Código do IRC e legislação complementar no sentido de proceder à adaptação das regras da determinação do lucro tributável das empresas às Normas Internacionais de Contabilidade...*”. Nesta senda, o OE 2009 (Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro (OE, 2009)), apresenta, em sede de IRC, um conjunto significativo de autorizações legislativas (vinte e sete!) no sentido de se ajustar a fiscalidade ao normativo contabilístico, isto é, às NIC adoptadas pela UE e ao futuro SNC.

4.2. Harmonização e Antecedentes da NIC 41

Pretende-se na abordagem que conduziremos proceder a uma breve análise retrospectiva do processo de harmonização, em termos gerais, e afirmação, em particular, do justo valor na actividade agrícola.

4.2.1. Harmonização Contabilística Internacional

Há mais de trinta anos, como refere Guimarães (2007), surgiu o primeiro instrumento tendente à harmonização e matérias contabilísticas. Falamos, como é evidente da Quarta Directiva (ou seja, da Directiva 78/660/CEE, de 25 de Julho 1978 – relativa às contas anuais de certos tipos de sociedades). Mais tarde, surge a Directiva 83/349/CEE, de 13 de Junho de 1983 (vulgo, 7ª Directiva), relativa às contas consolidadas. Em ambas prevalecia o conceito de “imagem fiel” à custa, sobretudo, do princípio do custo histórico. Fruto da evolução económica e do crescendo das necessidades informativas, não restava à UE uma intervenção responsável e, acima de tudo, responsabilizadora. Assim, podemos sintetizar que os grandes avanços foram alcançados à custa do seguinte trajecto (¹⁰²):

¹⁰² Para melhor se compreender o trajecto do custo histórico ao justo valor, aconselha-se o estudo de Antão (2000).

Primeiro passo: No intuito de haver alguma aproximação às NIC, a Directiva 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de Setembro de 2001 (CCEE, 2001), vem permitir aplicar o justo valor à contabilização de instrumentos financeiros, quase na íntegra em conformidade com a NIC 39 – “Instrumentos Financeiros – Reconhecimento e Mensuração”. Ficou determinado que os EM deveriam transpô-la para os respectivos normativos nacionais o mais tardar até 01 de Janeiro de 2004. Em bom rigor, alteraram-se as Directivas no sentido de permutarem (mais explicitamente) o critério do justo valor.

Segundo Passo: Regulamento (CE) nº 1606/2002 (PEC, 2002), que, grosso modo, impõe mínimos em matéria de adopção das NIC, a partir de 01 de Janeiro de 2005, e no qual é estabelecido a possibilidade dos EM, por opção, alargarem o leque da exigência de tais Normas a outras contas e entidades. No entender de Cravo (2005a: p. 9) a partir deste momento *“a UE transferiu o seu poder normalizador para uma entidade privada que não controla: o IASB”*.

Terceiro passo: consubstancia-se com a Directiva 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho (CCEE, 2003), de 18 de Julho de 2003; a designada “Directiva de Modernização Contabilística”. A sua importância assenta, sobretudo, no facto de as contas que não se basearem nas NIC terão de buscar as suas orientações nas Quarta e Sétima Directivas Comunitárias.

Consequentemente, no processo de reordenamento do sistema contabilístico europeu passaram a coexistir dois paradigmas: um primeiro, subjacente à lógica das Directivas, que elege os investidores e credores como utilizadores privilegiados e, basicamente, consolidado no custo histórico. E outro que assenta na lógica das NIC, fortemente influenciadas pelo justo valor, elegendo, portanto, como destinatários preferenciais, os investidores bolsistas. Cravo (2005a: p.15) defende que a questão da normalização contabilística europeia *“não é já uma questão de natureza técnica, mas sim de índole político”* e, portanto, a adopção das NIC constitui uma importante perda de controlo por parte dos Estados no que respeita à emissão de normas contabilísticas.

A história desemboca na adopção das NIC, para algumas empresas sedeadas no espaço comunitário. Em Portugal não foi excepção. Para o efeito, a CNC desenvolveu (ainda não

definitivos) novos modelos de demonstrações financeiras e architectou um novo paradigma contabilístico que exploraremos, parcialmente, no ponto 4.4.

No contexto da harmonização merecem especial destaque os melhoramentos e aperfeiçoamentos, definidos no Regulamento (CE) nº 70, da Comissão, de 23 de Janeiro de 2009 (CE, 2009), consequência directa das directrizes e objectivos do documento “Melhoramentos Introduzidos nas Normas Internacionais de Relato Financeiro”, de Maio de 2008, que o IASB publicou. Muito sucintamente, este Regulamento concretiza, por um lado, algumas alterações ao nível da apresentação, reconhecimento e mensuração, e, por outro, aperfeiçoa e torna consistente a terminologia, procedendo a várias emendas ao nível da redacção das normas adaptadas pela UE.

Neste percurso de normalização contabilística poderão ocorrer alguns retrocessos e paragens para repensar, mas acreditamos que o percurso é irreversível. Ou seja, regista-se, de facto, uma tendência para a convergência e normalização. Góis (2000b) vê no papel e nas negociações do International Organization of Securities Commissions (IOSCO), sobretudo com o IASB, que “*representa quase a totalidade do ambiente contabilístico internacional*” (ob. cit.: p. 14), um prenúncio que as NIC serão as Normas do Século XXI.

Como as normas induzem efeitos económicos, esperemos que o IASB, juntamente com a UE, consigam actuar, como deseja Haswell e McKinnon (2003), entre dois caminhos, ou seja, algures entre a produção de normas que melhor traduzam a imagem verdadeira e apropriada das entidades e a possibilidade de se tornarem num gigante “Cavalo de Tróia” ao serviço do “*corporate lobbying*” (ob. cit.: p. 16).

4.2.2. Alguns Apontamentos Sobre Justo Valor

Sublinhe-se, antes de quaisquer outras considerações, que a análise que intentaremos servirá apenas e só para, por um lado, trazer à liça o conceito muito directo, de justo valor, a partir (apenas) da NIC 41, e, por outro, para esgrimir argumentos (vantagens e desvantagens) em sua defesa ou em seu desprimor, expressando, obviamente, a nossa opinião (¹⁰³). Por isso,

¹⁰³ A nossa dissertação não é sobre o “justo valor”, nem consagramos, como é notório, nenhum capítulo a esta temática. Apenas trazemos à discussão algumas opiniões de autores consagrados que enriquecerão, cremos, o nosso trabalho.

utilizaremos o conceito de justo valor que a NIC apresenta. Assim, “*justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou liquidado um passivo, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que nenhum relacionamento existe entre eles*” (IASB, 2001: §8).

Uma vez que a tendência de harmonização contabilística reforça a utilização do justo valor em detrimento do custo histórico, parece-nos oportuno tecer algumas considerações a propósito deste critério valorimétrico, sobretudo no que diz respeito à sua utilização na actividade agrícola. Como verificámos no capítulo anterior, o justo valor, desde muito cedo, está presente no POC. Inicialmente de uma forma menos explícita e, depois, progressivamente, com a introdução de DC, adquiriu o estatuto de critério valorimétrico, no mínimo com uma importância quase idêntica à do custo histórico.

Não esqueçamos que o POC sempre admitiu, na esteira da 4ª e 7ª Directivas, embora a título excepcional, a derrogação das suas disposições, no intuito de se melhorar a evidenciação da imagem verdadeira e apropriada (¹⁰⁴). Em bom rigor, se o justo valor proporcionasse uma melhoria na imagem da posição financeira, das alterações desta e do resultado das operações da entidade, poderia ser aplicado! Como sabemos, raras vezes, se retirarmos as situações de revalorização de activos tangíveis (prevista na DC 16), se optou por essa solução. Ou seja, no paradigma do custo histórico, tornou-se essa possibilidade remota: a de utilização generalizada do justo valor.

Também a NIC 1 – “Apresentação das Demonstrações Financeiras”, apresenta como objectivo das demonstrações financeiras o de “*proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas*” (IASB, 1997a: §7). Em suma, na elaboração das DF devem estar presentes os conceitos de utilidade e relevância, uma vez que se pretende servir um vasto conjunto de utilizadores da informação. Também Juchau e Hill (1998), no estudo que concretizam acerca da valorização das produções agrícolas, reconhecem o surgimento de alternativas ou complementos ao custo histórico.

¹⁰⁴ Aconselha-se a leitura atenta da versão original da 4ª Directiva, concretamente do seu art. 2º. No que se refere ao POC atente-se à nota 1 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados, que se transcreve: “*Indicação e justificação das disposições do POC que, em casos excepcionais, tenham sido derogados e dos respectivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da empresa*” (POC, 1989: parte 8). A este propósito recomenda-se, entre outros, Fernandes (1998).

As NIC, emanadas pelo IASB, e adoptadas (¹⁰⁵) pela UE (¹⁰⁶), têm apostado mais na relevância do que na fiabilidade da informação, consequência da adopção preferencial do justo valor em detrimento do custo histórico para a generalidade de activos e passivos. Neste contexto de afirmação do justo valor, também os activos biológicos (¹⁰⁷), envolvidos no processo agrícola, são susceptíveis de mensuração a justo valor, como regra, e a custo histórico, a título de excepção, só e apenas só quando não se consiga mensurar fiavelmente o justo valor. No que se refere aos activos biológicos a adopção do justo valor ganha algum alento e pertinência porque o custo histórico não consegue satisfatoriamente evidenciar os efeitos da transformação biológica.

No intuito de consolidar a adequação do justo valor à agricultura, atente-se, entre outros, às considerações de AECA (1998), IASB (2001), Nobes e Parker (2002) e Azevedo (2005). Segundo AECA (1998), o Comité Directivo do International Accounting Standards Committee (IASC), considera que o justo valor proporciona um enquadramento apropriado para medir os benefícios futuros dos activos biológicos, fundamentalmente em virtude:

- i) dos precedentes que existem nas NIC;
- ii) do contexto do mercado agrícola; e
- iii) das características e processos de transformação dos activos biológicos.

Por seu turno, Azevedo (2005), fundamentada no IASC (2001), apresenta razões que indiciam a supremacia das vantagens face às desvantagens da utilização do justo valor na agricultura. Recordemos, então, as vantagens invocadas, seguindo, de perto, a exposição de Azevedo (2005):

- a) Os efeitos de alterações produzidas pela transformação biológica reflectem-se melhor tendo em conta as alterações no justo valor de activos biológicos, uma vez que têm

¹⁰⁵ Informa-se que o nosso trabalho socorre-se das NIC adoptadas pela UE, através do Regulamento (CE) n° 1126/2008, da Comissão, de 03 de Novembro.

¹⁰⁶ Estamos na presença de *enforcement*, que, grosso modo, se traduz no processo de apropriação e adaptação das NIC, sem pagar direitos. Não utilizamos a palavra “contrapartida” porque poderíamos gerar algumas polémicas. Deixamos a questão: a quem serve a normalização contabilística que se pretende? A este propósito, aconselha-se a leitura de Cravo (2005a) e (2005b), pois o autor, conhecedor dos processos e das instituições relacionadas, apresenta de forma eloquente e crítica o processo de *enforcement*. Neste enquadramento não deve ser menosprezada a investigação de Degos (2005) que, grosso modo, defende que as razões da normalização contabilística internacional são americanas.

¹⁰⁷ Desenvolveremos, no (ponto 4.3.2.) o conceito de activo biológico, bem como de produto agrícola. Contudo fiquemos, por ora, com a seguinte definição: activo biológico é um animal ou plantas vivo e produto agrícola é o produto colhido dos activos biológicos da entidade (IASB, 2001: §5).

uma relação directa com as alterações de expectativas de benefícios económicos futuros da entidade;

- b) As operações executadas para operar e, ou, efectuar a transformação biológica têm, muitas vezes, uma fraca relação com a própria transformação biológica. Ou seja, em bom rigor, existe um relacionamento mais distanciado com a obtenção dos benefícios económicos futuros;
- c) A utilização do justo valor proporciona maiores índices de relevância, fiabilidade (¹⁰⁸), comparabilidade e compreensibilidade, na perspectiva de mensuração de benefícios económicos esperados de activos biológicos, do que o modelo do custo histórico, porque:
 - i) muitos activos biológicos são negociáveis com preço de mercado estabelecido, o que proporciona uma mensuração fiável. Este facto permite aumentar, ou melhor, cimentar a fiabilidade do valor do mercado como um indicador de justo valor;
 - ii) a mensuração ao custo de activos biológicos é, não poucas vezes, menos fiável devido à complexidade de imputação de componentes do resultado, bem como em virtude das dificuldades de valorização de produções conjuntas (¹⁰⁹) quer quanto a *inputs*, quer quanto a *outputs*;
 - iii) também os ciclos de produção relativamente a longos e contínuos, com níveis de volatilidade significativos, quer em termos de produção, quer em termos de mercado, confluem para a divergência entre o ciclo de produção e o período de relato. Isto para dizer que a mensuração dos activos biológicos na data das DF, e não na data da transacção, proporciona, a nosso ver, uma melhoria na avaliação de desempenho e da posição financeira das entidades agrícolas. Em bom rigor, tal como AECA (1998) defende que: o justo valor consegue, menos dificilmente, evidenciar os resultados de uma forma consistente nos períodos em que ocorrem. De facto, a este nível, o custo histórico não consegue uma correlação tão adequada; e
 - iv) origens diferentes de animais e plantas de substituição originam, consequentemente, mensurações diferenciadas no seio do paradigma do custo

¹⁰⁸ Apesar de a fiabilidade, enquanto característica qualitativa, ser apontada pelos autores citados, como vantagens do justo valor, não esqueçamos a necessidade de existência de mercado activo (e em funcionamento). Ao invés, a determinação do justo valor com recurso aos fluxos de caixa descontados poderá, certamente, não se afigurar tão fiável (tão objectivamente fiável).

¹⁰⁹ Com a agravante e dificuldade de se perseguir a adequada especialização de exercícios, sobremaneira para as produções em curso.

histórico. Ao invés, atendendo que activos semelhantes devem dar origem a expectativas semelhantes no que se refere a benefícios futuros, afigura-se que o justo valor, nesta contenda, alcança melhores índices de comparabilidade e compreensibilidade.

Ainda no alinhamento da defesa do justo valor para a agricultura, e numa atitude conciliadora, Cabedo Samper e Tirado Beltran (2003) apontam o justo valor como critério de valorização alternativo ao custo histórico. Invocam o elevado grau de objectividade, fiabilidade e neutralidade, para os casos de preço definido em mercado activo. Defendem, consequentemente, que nestes casos o justo valor proporciona maior informação relevante. Ainda nesta esteira, como defensor moderado, Bernstein (2002) acredita que o custo histórico não é a melhor opção para a elaboração das DF. Admite, inclusive, que a complexidade e subjectividade inerentes à elaboração das DF, não poucas vezes, fazem os utilizadores desacreditar no seu conteúdo.

Também Gonzalo Ângulo (2000) evidencia nos seus estudos que o custo histórico, face à globalização da economia e dos mercados, tenderá a ser remetido por um plano de menor importância, em virtude de, obviamente, não conseguir espelhar a existência de valores ocultos ou subavaliados, ou, ao invés, de valores redundantes, isto é, duplicados ou sobrevalorizados. Não poderíamos terminar esta reflexão do justo valor sem invocar a opinião e os ensinamentos de Cravo (2005b), que apesar de defensor do justo valor, consegue apontar fundamentadamente as suas limitações e, sobremaneira, as possibilidades de manipulação que os responsáveis pela elaboração das DF têm à disponibilidade (¹¹⁰).

Esta postura do autor permite-lhe, a nosso ver, uma opinião mais prudente e equilibrada quando defende que, no paradigma do justo valor, as DF são, como é óbvio, valorizadas ao “ritmo dos mercados”, uma vez que existe uma conexão indissociável entre o mercado (preço/valor) e o processo de valorização. Em bom rigor, a valorimetria está subjacente a esse ritmo. Neste enquadramento, prevê como problema de maior dimensão a utilização

¹¹⁰ Como refere, não poucas vezes em conferências e seminários (não são palavras textuais): o justo valor enquanto critério de mensuração não é um mal; o problema poderá estar na forma como o utilizam.

indiscriminada do critério do justo valor ou do custo histórico para diferentes elementos das mesmas DF (¹¹¹).

Na sequência da análise, compete-nos, nesta fase, elencar algumas desvantagens e, ou, insuficiências do justo valor, concretamente no que se refere à agricultura. Para o efeito recorremos a AECA (1998) e Azevedo (2005), uma vez que já escamotearam esta situação. Segundo AECA (1998: p. 256) “*os defensores do método do custo histórico outorgam uma fiabilidade superior na valorização, porque o custo histórico é o resultado de transacções reais e por isso evidenciam um valor de mercado que é verificável de forma independente*”. Ou seja, o mercado funciona, naquele momento, na transacção entre partes independentes (v.g. entre fornecedor e cliente). Neste sentido, o valor é verificável, aliás, mais facilmente verificável.

Por outro lado, os preços de mercado são muitas vezes cíclicos, não sendo, por isso, apropriados como critério de mensuração. A este propósito Boussard *et al* (2006) defendem que as fortes flutuações que caracterizam os mercados agrícolas acarretarão para a contabilidade agrícola alguns efeitos perniciosos, sobretudo ao nível da comparabilidade. Os autores invocam a expressão “*économie des extrêmes*” para sintetizar a situação.

Podemos ainda invocar, da extensa lista de Azevedo (2005), as seguintes desvantagens:

- i) o modelo do custo histórico está enraizado, sendo geralmente utilizado;
- ii) a utilização do justo valor mostra-se mais oneroso, com especial ênfase quando a entidade procede a relato intercalar;
- iii) a valorização pelo custo proporciona uma mensuração mais objectiva e consistente;
- iv) não existência de mercados activos para alguns activos biológicos. Defende-se que nestes casos o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado;
- v) um dos aspectos mais polémicos na utilização do justo valor resulta no reconhecimento de ganhos e perdas não realizados, contradizendo, desta feita, os princípios de reconhecimento do rédito preconizado nas NIC (¹¹²);

¹¹¹ Neste contexto, sublinhe-se que, na nossa actividade profissional, encontramos mais casos de utilização indiscriminada intencional, isto é, com objectivos definidos, do que indiscriminação resultante de desconhecimento de normas ou erros na utilização.

- vi) os preços de mercado, tal como defende Cravo (2005b), são determinados pelo “ritmo dos mercados”; e
- vii) por outro lado, Azevedo (2005: p. 68) alerta para o facto de *“os preços de mercado à data de um balanço podem não ter relacionamento íntimo com os preços pelos quais os activos poderão ser vendidos, não sendo muitos activos biológicos detidos para venda”* (¹¹³).

Analisadas e ponderadas as vantagens e desvantagens do justo valor, o IASB concluiu que este modelo de mensuração é o que melhor se adequa à realidade da agricultura. Consequentemente, consagrou tal opção, na NIC 41, para os activos biológicos e produtos agrícolas relacionados com a actividade agrícola e que, portanto, mais adequadamente responde às suas especificidades (¹¹⁴).

Contudo, desde há longa data, mesmo antes da aprovação da NIC 41, vários autores advogam, em termos gerais, argumentos em desfavor do justo valor. Neste sentido, Carqueja (1995: p. 71), a propósito da DC 13 – “Conceito do Justo Valor”, invoca questões de terminologia, defendendo que a qualificação de “apropriado” ou “adequado” traduzem melhor o vocábulo original “fair” do que “justo”. Dever-se-ia, na sua opinião falar de “valor apropriado” em vez de “justo valor”. Nesta esteira, considera importante o rigor terminológico. À laia de conclusão, Carqueja (1995: p. 71) afirma: *“urge repensar a utilização de termos a que mentalmente não sabemos corresponder conceitos”*. Em nossa opinião, o autor, neste contexto, preocupa-se mais com a terminologia do que com a essência do novo paradigma.

¹¹² Cravo (2005a) alerta para esta problemática invocando, sobretudo, a possibilidade, face às actuais disposições do Código das Sociedades Comerciais (CSC), de serem distribuídos resultados não realizados. Defende, a título de solução, a alteração em consonância dos artigos 31º a 35º do CSC, entre outros.

¹¹³ É importante referir que, por exemplo, os animais de trabalho, por norma, só são vendidos ou abatidos quando, numa perspectiva de gestão, representam recursos obsoletos ou incapazes de produzirem benefícios económicos futuros.

¹¹⁴ A propósito do processo de concepção e aprovação da NIC 41, bem como sobre a posição de diferentes Organismos Internacionais face à relevância do justo valor para a actividade agrícola, veja-se, entre outros, Simón Vera (2004) e Azevedo (2005). Neste contexto a autora invoca o IASB como defensor do justo valor. Por seu turno, o Financial Accounting Standards Board (FASB), embora não dispondo de nenhuma norma específica sobre a valorização ao justo valor dos activos biológicos e produtos agrícolas, está empenhado no processo de convergência internacional e, tudo indica, adoptará, num futuro próximo, uma norma similar. À semelhança do FASB também o Accounting Standards Board (ASB), não publicou nenhuma norma específica, embora o seu Financial Reporting Standard – FRS 7 “Fair Value in Acquisition Accounting” defina o conceito de justo valor. Azevedo (2005: p. 72) dá a conhecer que *“a Austrália foi um dos primeiros países a emanar normas específicas para a agricultura. Esta necessidade surgiu devido ao peso que a actividade agrícola tinha no Produto Nacional Bruto Australiano”*. Não só concebeu normas para o feito, como as melhorou.

Por sua vez, Ferreira (1998), ainda a propósito da DC 13, partilha da opinião de Carqueja (1995), apresentando argumentos relacionados com a instabilidade, dinâmica e volatilidade dos mercados (da oferta e da procura). Assim, no intuito de ver esclarecidas as suas dúvidas, propõe que *“se prossiga o estudo conjugado dos princípios do POC e das citadas directrizes contabilísticas, esperando-se que os doutrinadores e outros especialistas nestas matérias exponham tão cedo quanto possam, conclusões de suas análises de modo a evitar interpretações abusivas”* (Ferreira, 1998: p. 23).

À laia de conclusão, adverte que o preço de mercado determinado em mercado independente é um critério que merece muitos cuidados. Outra questão digna de realce é o facto de o autor considerar não a existência de um mercado, mas de dois: um onde se compra e outro onde se vende (¹¹⁵). Mais recentemente, no fervilhar da discussão do SNC, o autor tem publicado outras considerações no sentido de não eleger o justo valor com critério adequado de mensuração. Referimo-nos, concretamente, a Ferreira (2008a) e Ferreira (2008b).

Ferreira analisa a problemática dos ganhos não realizados, apurados tendo como base expectativas incertas. Alerta ainda para as fortes possibilidades de contabilidade “demasiado imaginativa”. Por outro lado, de uma forma indirecta, traz à colação os interesses subjacentes ao processo da elaboração e da adopção das NIC. Refere concretamente: *“em face de tudo quanto se expõe concluímos não fazer sentido enxertar a contabilidade diagráfica, no balanço, expectativas incertas, de futuro incerto. Haverá com isso ganhos a favor de alguns, mas em desfavor de quase todos”* (Ferreira, 2008b: p. 43).

Também Lopes de Sá (2008a) é muito céptico quanto à afirmação do justo valor, apresentando-o como a principal causa dos actuais e novos escândalos financeiros. Em consonância com Ferreira (2008a) e (2008b), Lopes de Sá (2008b) explica que os jogos de interesses e influência sobre as NIC, e concretamente o justo valor, não proporcionam uma melhor imagem e verdadeira da entidade do que o custo histórico, mas, isso sim, servem interesses particulares, ou seja, são mais normas de conveniência informativa que de aplicação de ciência da contabilidade.

¹¹⁵ Vd. Ferreira (1998: p. 24). De sublinhar que a reflexão do autor alicerça-se num exemplo de aquisição de um terreno para construção.

Para terminar, Kell *et al* (1996) defendem acerrimamente o critério do custo histórico, alegando que, independentemente de algumas desvantagens, é aquele que proporciona maior fiabilidade e simplicidade, uma vez que, indiscutivelmente, se trata de um critério objectivo, imparcial e verificável, já que a sustentação da valorização consiste em documentação passível de verificação.

Apresentados alguns argumentos em defesa e em desfavor do justo valor, somos da opinião que a valorização com recurso ao critério do justo valor proporciona, no geral, uma melhor imagem verdadeira e apropriada. Já no que se refere à agricultura, defendemos também, com plena convicção e fundamentação que é o critério do justo valor que melhor serve a mensuração de activos biológicos, embora, admitamos que, nos casos de activos biológicos com diminuta transformação biológica, o custo se possa aproximar do seu justo valor.

A nossa tomada de posição tem subjacente, obviamente, um princípio basilar, ético e deontológico: a utilização do justo valor deve ser apenas e só um critério para proporcionar uma melhor imagem verdadeira e apropriada e nunca uma ferramenta de distorção intencional dessa mesma imagem. Sublinhamos e reafirmamos, na esteira dos ensinamentos de Cravo (2005a), por si só o justo valor não é mau, a sua utilização é que o pode ser.

4.3. Estudo da NIC 41 – “Agricultura”

Nesta parte analisaremos, com algum detalhe, os conceitos, o conteúdo e as orientações contabilísticas da NIC 41 – “Agricultura” (¹¹⁶), utilizando para o efeito duas perspectivas: uma no âmbito dos inputs e, outra, logicamente, de outputs da entidade agrícola.

Como verificámos, nos capítulos anteriores, a contabilidade agrícola não se encontrava, até 2001, ano da publicação da NIC 41 (¹¹⁷), significativamente desenvolvida, quando comparada com as orientações e normas existentes aplicáveis a outros sectores. Numa fase inicial, a contabilidade agrícola resumia-se à inventariação de pagamentos e recebimentos (base caixa),

¹¹⁶ Para o efeito recorreremos à NIC 41 adoptada pela UE, que designaremos por IASB (2001). De forma análoga, todas as outras NIC invocadas na análise são as adoptadas pela UE. Qualquer excepção a esta regra será devidamente sublinhada e evidenciada.

¹¹⁷ Sublinhe-se, desde já, que a NIC 41 constitui um ponto de chegada. O processo de discussão destas matérias remonta a 1996, ainda sob a alçada do International Accounting Standard Committee (IASC), que culminou na Exposure Draft 65 (1999). Em bom rigor, após consultas, críticas e melhorias, surge, em 2001, a NIC 41.

tendo envolvido posteriormente, no modelo de custo. Foi neste contexto que surgiu a NIC 41, como tentativa de resposta às especificidades da actividade agrícola, como sejam: longos ciclos de produção, dificuldades de mensuração, o tratamento de informação sobre animais vivos e plantas, etc.

Muito sucintamente, tentar-se-á analisar de forma crítica as suas disposições e o seu alcance, trazendo, ao debate, sempre que possível, a caracterização e a envolvente actuais dos processos contabilísticos em vigor, ou seja, as dificuldades na concretização da mudança.

4.3.1. Âmbito e Objectivos da Norma

No capítulo primeiro, no intuito de examinar a abrangência e delimitação do sector agrícola, dividimo-lo em três subsectores, recorde-se: **i)** produção agrícola; **ii)** produção animal; e **iii)** produção florestal. Por sua vez, a NIC 41 não adopta a mesma metodologia, de dividir formal e rigidamente o sector agrícola. Opta por avançar com a definição de actividade agrícola, que, textualmente “*é a gestão por uma entidade da transformação biológica e a colheita de activos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em activos biológicos adicionais*” (IASB, 2001: §5) ⁽¹¹⁸⁾. Refere também no §6 que a “*actividade agrícola cobre uma escala diversa de actividades; por exemplo, criação de gado, silvicultura, safra anual ou perene, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e aquacultura*”. Em termos simplistas, alicerçados em Góis (2002: p. 228), podemos concluir: “*A norma define como limite da sua área de intervenção o processo que culmina na colheita*”.

Para uma melhor compreensão do alcance da definição de actividade agrícola, a NIC 41 proporciona, compreensivelmente, a definição de activo biológico e produto agrícola. O primeiro, activo biológico, *é um animal ou planta vivos* (§5, NIC 41), sendo o segundo, produto agrícola, *o produto colhido dos activos biológicos da entidade* (§5, NIC 41). No intuito de concretizar uma melhor compreensão da relação entre activos biológicos, produtos agrícolas e produtos que são resultado do processamento após a colheita, apresenta-se o Quadro 9:

¹¹⁸ Refira-se que a definição apresentada já evidencia as correcções impostas pelo Regulamento (CE) n° 70/2009, da Comissão, de 23 de Janeiro, ou seja pelo Regulamento que introduz os melhoramentos e emendas para a concretização de um melhor nível de coerência e compreensibilidade das NIC adoptadas pela UE. De realçar a opção por “entidade” em vez de “empresa”, da versão anterior. Por outro lado, na definição anterior os activos biológicos tinham como único destino a venda. Com a actual definição, além daquele destino, podem ser utilizados na conversão em produtos agrícolas.

Quadro 9 – Relação Entre Activos Biológicos e Produtos Agrícolas

Activos Biológicos	Produtos Agrícolas	Produtos Resultantes de Processamento após Colheita
Carneiros	Lã	Fio de lã, carpetes
Vinhas	Uvas	Vinho
Árvores de Fruto	Frutos Colhidos	Frutos processados
NIC 41		NIC 2 (ou outras)

Fonte: Adaptação Parcial de IASB (2001: §5).

Devido à similitude, no que se refere à contabilidade agrícola, invoca-se o normativo Australiano, concretamente o definido no Australian Accounting Standard Board (AASB) 141 – “Agriculture”, de 2004, que vem concisar o conceito de activos regenerativos e auto-generativos. Assim, exclui do âmbito do AASB 1037 - “Activos Regenerativos e Auto-generativos”, animais vivos não humanos e plantas que não sejam actividade agrícola, tais como (Azevedo, 2005: p. 73-4):

- Investimento numa floresta como bacia de carbono que pode originar crédito de carbono e ser vendido ou usado para compensar a poluição causada pela entidade (¹¹⁹);
- Galgos, cavalos, pombos e cães para manter a raça;
- Animais de parques de diversões; e
- Activos vivos não humanos para além de animais e plantas, tal como vírus e células sanguíneas.

Assiste-se, portanto, a uma concisão de actividade agrícola, por exclusão de alguns animais e plantas vivos. Em nossa opinião, existirá um trabalho acrescido no processo contabilístico quando uma entidade agrícola tiver em simultâneo, sobretudo, animais de trabalho, de reprodução e para manter a raça (¹²⁰).

Portanto, sucintamente, o objectivo desta norma é “o de estabelecer o tratamento contabilístico e as divulgações relativas à actividade agrícola” (IASB, 2001). Estando definido o objectivo, partimos para a delimitação do âmbito da sua aplicação. Uma primeira

¹¹⁹ A autora utilizou a palavra “empresa”. Optámos por entidade para evidenciar a coerência da NIC 41 melhorada por CE (2009).

¹²⁰ Voltaremos a esta questão no Capítulo V.

ideia a reter é que a NIC 41 só se aplica efectivamente às entidades que desenvolvam actividade agrícola, como já definimos. Em bom rigor, a aplicação da NIC 41 termina após a colheita do produto agrícola. Ou seja, ainda que a exploração agrícola possua um processo de tratamento posterior do produto agrícola (agro-industrial) a presente Norma não se aplica. É neste contexto que o §3 da NIC 41 dispõe que “*após isso é aplicado a NIC 2 – Inventários ou outra Norma aplicável*” (¹²¹).

A título de conclusão, não esquecendo a condição *sino qua non* de relacionamento com a actividade agrícola, a NIC 41 aplica-se a: **a)** Activos biológicos; **b)** Produto agrícola até ao ponto da colheita; e **c)** Subsídios governamentais relacionados com activos biológicos mensurados pelo justo valor (¹²²). Por contraponto, a NIC 41 não se aplica a: **a)** Terrenos relacionados com a actividade agrícola (¹²³); e **b)** Activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola (¹²⁴).

4.3.2. Outros Conceitos e Definições

Na definição de actividade agrícola invocou-se “transformação biológica”, sem, contudo, concisarmos tal conceito. É a própria Norma que nos refere (IASB, 2001: §5): “*A transformação biológica compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico*”. Em bom rigor, estamos na presença de processos que produzem efeitos de alterações de valor, originando, consequentemente, ganhos ou perdas. Não é de somenos importância definir *colheita*. Segundo (IASB, 2001: §5) “*colheita é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico*” (¹²⁵).

¹²¹ A Norma apresenta o exemplo do vitivinicultor que tenha cultivado a vinha e colhido as uvas. Neste caso, a transformação das uvas em vinho está fora do âmbito da NIC 41, apesar de, tal transformação, se configurar como uma extensão lógica e natural daquela actividade agrícola.

¹²² Desta forma, os restantes subsídios (não relacionados com activos biológicos mensurados a justo valor) terão o tratamento preconizado na NIC 20 – “Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgações de Apoios Governamentais”.

¹²³ Trataremos deste assunto no ponto 4.3.3.3. – Mensuração de Outros Activos e Situações, do presente capítulo, à luz da NIC 16 – Activos Fixos Tangíveis e da NIC 40 – Propriedades de Investimento.

¹²⁴ Vd. também ponto 4.3.3.3. Abordar-se-á esta questão, com base na NIC 38 – Activos Intangíveis.

¹²⁵ Silva (2004: p. 575) vai mais longe ao afirmar que “*colheita é a cessação de vida de um activo biológico*”. Pensamos que esta imprecisão resultou do processo de simplificação utilizado pelo autor. Bastará tomar como exemplo o activo biológico (pomar) e os produtos biológicos colhidos: as maçãs. Não se verificou, pois, a cessação de vida das macieiras! Esta questão é tão pertinente que mereceu de CE (2009) um melhoramento na

Tal como referimos anteriormente, a actividade agrícola engloba uma imensidão diversa e heterogénea de actividades, desde a criação de gado, silvicultura, cultivo de pomares e plantação, etc. Contudo, é possível discernir um conjunto de características e premissas comuns, que condicionam, certamente, o reconhecimento e mensuração dos activos biológicos, tais como (IASB, 2001: §6):

- a) **A capacidade de alteração:** ou seja, os animais e as plantas afectos (ou não) a uma exploração agrícola estão vivos e capazes de transformação biológica;
- b) **Gestão das alterações:** isto é, são susceptíveis de serem geridas e equacionadas pelo Homem. Em bom rigor, a gestão facilita a transformação biológica pela melhoria, ou, pelo menos, estabilização de condições para que o processo tenha lugar (em condições mais apropriadas/vantajosas); e
- c) **Mensuração de alterações:** as alterações podem ocorrer ao nível da qualidade (v.g. densidade, mérito genético, etc) ou da quantidade (v.g. peso, metros cúbicos, número de rebentos, etc) ocasionadas por transformação biológica ou colheita, e devem ser mensuradas e monitorizadas como uma função (normal e necessária) da gestão.

Especificando melhor, os processos de transformação biológica, temos (IASB, 2001: §7):

- i) **Crescimento**, como sendo um aumento de quantidade ou melhoramento na qualidade de um animal ou planta;
- ii) **Degeneração**: como sendo uma diminuição na quantidade ou deterioração na qualidade de um animal ou planta; e
- iii) **Procriação**, que se traduz na criação de animais ou plantas vivos adicionais; ou
- iv) **Produção de produto agrícola**, tal como lã, leite, uvas, etc.

Em nossa opinião, não deixa de ser importante definir, uma vez que a NIC insiste nesta tecla, sobretudo ao nível da divulgação, o conceito de *grupo de activos biológicos*. IASB (2001: §5) define-o, muito simplesmente, como numa agregação de animais ou de plantas vivos semelhantes. Esta matéria reveste-se de capital importância, sobretudo ao nível das divulgações exigidas.

definição da mensuração das alterações, uma vez que, anteriormente, só se referia à transformação biológica passando, após a correcção, a constar também “colheita”.

Para terminar esta sequência de conceitos e definições resta-nos explorar o conceito de mercado, melhor dizendo, de mercado activo. Muito simplesmente, este é um mercado em que existem todas as condições seguintes (IASB, 2001: §8):

- i) *sejam homogéneos os elementos dentro do mercado;*
- ii) *compradores e vendedores dispostos a negociar podem ser encontrados em qualquer momento; e*
- iii) *os preços estão disponíveis ao público.*

Face à insuficiente explicação das características apresentadas, cremos ser necessário tecer alguns comentários acerca de cada uma delas. Neste contexto, Simón Vera (2004) começa por constatar a impossibilidade de obter activos biológicos puramente homogéneos, não obstante se registar uma normalização progressiva das características associadas às várias e diferentes categorias existentes para os distintos activos biológicos e produtos agrícolas. Por conseguinte, a homogeneidade deve ser entendida neste contexto.

Outra ideia defendida por Simón Vera (2004: p. 399) tem a ver com a qualidade dos produtos. Considera “*ser prática frequente a colocação dos produtos de maior qualidade nos mercados internacionais mais exigente mas com preços mais altos, reservando-se os produtos de menor qualidade para os mercados locais*”. Não esqueçamos um princípio essencial: os responsáveis pela elaboração das DF devem saber e conhecer em que mercado os seus activos biológicos ou produtos agrícolas serão negociados. Este conhecimento definirá, nos termos da NIC, a mensuração.

Importa referir que, não poucas vezes, a homogeneidade dos produtos obriga o mercado a considerar grupos de activos biológicos, sendo estes, recorde-se, na definição de IASB (2001: §5), uma agregação de animais ou plantas vivos semelhantes. A este propósito Góis (2002: p. 229) defende que “*a determinação do justo valor poderá assentar num processo mais simples se forem organizados grupos de activos biológicos ou de produtos agrícolas*”.

Quanto à segunda premissa: a de se encontrar, a qualquer momento, compradores e vendedores dispostos a negociar, tem embuído a existência, actividade, operacionalidade em livre concorrência do mercado. Em nossa opinião, a existência ocasional de um mercado não fundamenta nem valida adequadamente a mensuração pelo justo valor. Por fim, mas não

menos importante, a condição de preços disponíveis ao público (¹²⁶) tem adjacente o funcionamento transparente do mercado, que constitui, sobremaneira, um entrave ao aparecimento de valores subjectivos extremos, tanto na perspectiva da oferta, como da procura, o que contribui, num círculo virtuoso, para a obtenção do justo valor (¹²⁷).

4.3.3. Reconhecimento e Mensuração

Nesta fase tentaremos proporcionar uma panorâmica geral de reconhecimento e mensuração dos activos biológicos, produtos agrícolas e outros activos e passivos, bem como rendimentos e gastos inerentes à actividade agrícola. Antes, porém, procederemos à desmistificação de alguns conceitos relacionados.

4.3.3.1. Conceitos e Considerações Introdutórias

Antes de avançarmos propriamente para os activos biológicos, parece-nos indispensável tentar aclarar os conceitos de activo e passivo, à luz da Estrutura Conceptual do IASC e, posteriormente, verificar os pressupostos do respectivo reconhecimento e mensuração. O IASC (1989) define activos como recursos controlados por uma entidade, em resultado de acontecimentos passados e dos quais se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros (¹²⁸). Neste sentido, o IASC (1989), exige, a título de reconhecimento, que um elemento que se enquadra no conceito de activo só deverá ser reconhecido como tal, no Balanço, quando se verificarem simultaneamente os seguintes critérios de reconhecimento (Morais e Lourenço, 2003): **i)** for provável que os benefícios económicos fluam para a entidade; **ii)** o activo tenha um custo ou valor que possa ser determinado (mensurado) com fiabilidade. Do exposto, resulta que o reconhecimento consiste em verificar se é provável a existência de benefícios económicos e se a valorização (na terminologia do POC) é possível efectivar-se de forma fiável. Ou seja, grosso modo, a atribuição do custo ou valor traduz-se no processo de mensuração.

¹²⁶ Quando se refere a preços disponíveis ao público não quer dizer, necessariamente, que existam tabelas de preços. Reconhecemos que, não poucas vezes, o mercado local funciona com negociação entre as partes interessadas, sendo, consequentemente, os preços acordados dentro de um intervalo de valores considerado (informalmente) “justo”. Contudo, defendemos que a fixação dos preços torna o mercado mais transparente.

¹²⁷ Caballer Mellado (1993), no intuito de determinar o valor provável de mercado, considera que se devem cumprir duas premissas: **i)** a homogeneidade da população; e **ii)** a exclusão de valores subjectivos extremos.

¹²⁸ De realçar que os benefícios económicos futuros não têm de ser obrigatoriamente certos, ou seja, valores inquestionáveis.

Visto a questão dos activos, procedemos, seguidamente, a uma análise análoga para os passivos. O IASC (1989) define passivos como obrigações presentes da entidade, resultantes de acontecimentos passados, da liquidação das quais se espera que resulte uma saída de recursos que incorporem benefícios económicos. À semelhança do que verificámos para os activos, um passivo só deve ser reconhecido se e só se: **i)** for provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente; e **ii)** o valor de liquidação possa ser determinado fiavelmente.

A Estrutura Conceptual, relativamente ao Capital Próprio, é mais prática, definindo-o como o valor residual (diferença) dos activos da entidade após a dedução dos seus passivos. Consequentemente, os seus critérios de reconhecimento estão completamente dependentes dos critérios de reconhecimentos dos activos e dos passivos (¹²⁹).

Transpondo, agora, os conceitos para a realidade dos activos biológicos e invocando IASB (2001: §10 e 11), conclui-se que *“a entidade deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:*

- a) A entidade controle (¹³⁰) o activo como consequência de acontecimentos passados;*
- b) For provável que futuros benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade; e*
- c) O justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado”.*

No intuito de melhorar a compreensão da exposição, considera-se imprescindível e oportuno proceder à classificação dos activos, segundo IASB (1997a), vulgo NIC 1 – “Apresentação das Demonstrações Financeiras” (¹³¹). Recorremos, para o efeito, à exposição de Moraes e Lourenço (2003: p. 60): *“A NIC 1 estabelece que os activos e os passivos devem ser apresentados no Balanço, classificados em correntes e não correntes; ou ordenados em função da sua liquidez”.*

¹²⁹ A título de súmula, consulte-se Moraes e Lourenço (2003: p. 59).

¹³⁰ O IASB (2001: §11) informa que o controlo pode ser evidenciado, por exemplo, pela posse legal do gado. Refere ainda que os benefícios económicos futuros são normalmente estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos.

¹³¹ Limitaremos o estudo aos elementos do activo porque são os que mais interessam aos nossos intentos. No entanto, refira-se que a classificação dos elementos do passivo se processa de forma idêntica aos dos activos: “passivos não correntes” e “passivos correntes”.

Neste contexto, um activo corrente é um activo que:

- i) se espera realizado no decurso do decurso normal do ciclo operacional (v.g. dívidas a receber de terceiros que se transformam em caixa ou seus equivalentes);
- ii) é detido para venda ou consumo no decurso normal do ciclo operacional da entidade (v.g. produtos acabados ou matérias primas);
- iii) seja detido com o objectivo principal de ser vendido no curto prazo (v.g. activos financeiros) ⁽¹³²⁾; e
- iv) seja caixa ou seus equivalentes, sem qualquer restrição na sua utilização (v.g. depósito à ordem).

Assim, por exclusão, activo não corrente será todo o activo que não cumpre os requisitos necessários para ser considerado como activo corrente. De uma forma simplista, mas não rigorosa, podemos afirmar que o activo não corrente e o activo corrente coincidem, grosso modo, com o activo imobilizado e o activo circulante, respectivamente, da terminologia POC ⁽¹³³⁾.

4.3.3.2. Reconhecimento e Mensuração de Activos Biológicos e Produtos Agrícolas

Como regra geral, um activo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data de balanço pelo seu justo valor menos os custos de vender, excepto se se mostrar impossível ou pouco fiável (IASB, 2001: §12). Atente-se à definição de custos de vender: *“são os custos marginais directamente atribuíveis à alienação de um activo, com exclusão de custos financeiros e impostos sobre o rendimento”* (IASB, 2001: §5) ⁽¹³⁴⁾.

¹³² Mesmo quando se trate de activos não correntes, desde que sejam detidos (inequivocamente) para venda. Nesta situação encontram-se também as unidades operacionais descontinuadas (vd. NIRF 5 – “Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas”). Se assim é, não faz sentido aparecer em linha autónoma “activos não correntes detidos para venda”, no modelo proposto de Balanço do SNC (retirado de www.cnc.min-financas.pt/snc_projecto/snc_df_bal_geral.pdf, acedido em 13/04/2009), sob a classificação “activos não correntes”.

¹³³ Grosso modo porque, desde logo, o POC não previa a autonomização dos activos biológicos, nem, entre outros, dos “activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas”. Actualmente, no paradigma das NIC, e, futuramente, no seio do SNC, torna-se muito ousada a afirmação que Melo (2008: p. 39) faz: *“é meu entender que um activo biológico deve ser considerado como um activo não corrente e, dentro deste, como imobilizado corpóreo”*. É caso para questionarmos: os frangos produzidos para venda, com ciclo operacional inferior a doze meses, são activos não correntes?

¹³⁴ De realçar que o conceito de custos de vender vem substituir, com a entrada em vigor de CE (2009), os termos “custos estimados no ponto de venda” e “custos no ponto de venda”. O §14 da NIC 41, agora eliminado, definia, claramente, que tais custos excluam os custos de transporte e outros necessários para colocar os activos para o

Convém reter que a filosofia da NIC 41 (IASB, 2001: §30) assenta no pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um activo biológico. Também no que diz respeito ao produto agrícola colhido de activos biológicos de uma entidade. Dispõe a NIC 41, que *“deve ser mensurado pelo justo valor menos os custos de vender no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da NIC 2 ou outra Norma aplicável”* (IASB, 2001: §13). Esta disposição é partilhada pela NIC 2 – “Inventários” que reforça que aquela mensuração *“é o custo dos inventários nessa data (da colheita) para a aplicação da Norma”* (IASB, 1993: §20).

A NIC 41 reforça a ideia anteriormente expressa, no seu §15, ao referir que a determinação do justo valor de um activo biológico pode ser facilitada pelo agrupamento de activos biológicos ou de produto agrícola de acordo com os atributos significativos; por exemplo, por idade ou qualidade. Por regra, estes e outros atributos são, nos mercados, a base de definição do preço.

Uma vez que se fala, a cada passo, de justo valor, parece-nos importante sublinhar que justo valor não corresponde a uma base específica de valorização, mas a uma combinação de bases tais como: valor corrente de mercado, valor realizável, custos de reposição, valor estimado, ou avaliado, valor presente, entre outros inclusive, segundo Simón Vera (2004), não se exclui a possibilidade de o custo histórico representar para determinada transacção o justo valor. Neste sentido, Gonzalo Ângulo (2000) destaca três características do justo valor, a saber:

- i) trata-se de um valor de saída, ou seja, a entidade encontra-se na posição de vendedora;
- ii) baseia-se em valores observáveis no mercado. Quer isto dizer que, sempre que exista um mercado aberto, activo e em livre concorrência, os preços vigentes no mesmo assumem o papel de referência; e
- iii) é um valor objectivo, uma vez que os antecedentes e a história do activo e da empresa, não são tomados em consideração para a determinação do justo valor.

No intuito de sistematizar a exposição, consideramos, alicerçados em Simón Vera (2004), três cenários para a existência ou não de mercado activo. Assim, na primeira hipótese, considera-se a existência de um único mercado activo. A segunda situação traduz-se na aceitação da coexistência de vários mercados activos; e, por último, invoca-se a ausência de mercado

mercado. Ora, assiste-se a uma verdadeira inversão, uma vez que na actual situação estão apenas excluídos os custos financeiros e os relacionados com imposto sobre o rendimento.

activo. A própria NIC, embora não adopte esta sistematização e terminologia, acaba, a nosso ver, por apresentar soluções para as três situações elencadas.

Assim, o §17 da NIC 41 admite, por regra, a existência de mercado activo para um (qualquer) activo biológico ou produto agrícola. Neste caso, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse activo. A problemática da segunda questão é resolvida pela NIC 41 (IASB, 2001: §17): *“se uma entidade tiver acesso a diferentes mercados activos, a entidade usará o mais relevante. Por exemplo, se uma entidade tiver acesso a dois mercados activos, usará o preço existente no mercado em que espera que seja o usado”* (¹³⁵). Sublinhe-se a melhoria proporcionada na redacção deste parágrafo, com CE (2009), ao exigir o mercado “no seu local e em condições actuais”, o que, em nossa opinião, impõe ainda mais rigor na mensuração.

Para a terceira situação: ausência de mercado activo (¹³⁶), a NIC 41, propõe (IASB, 2001: §18): *“uma entidade usará um ou mais do que se segue, quando disponível, na determinação do justo valor:*

- a) O preço mais recente de transacção no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transacção e a do balanço;*
- b) Os preços de mercado de activos semelhantes com ajustamentos para reflectir diferenças* (¹³⁷); *e*
- c) Referência ao sector, tais como o valor de um pomar expresso em contentores de exportações, “bushel”* (¹³⁸) *ou hectare e o valor do gado expresso em quilo de carne”.*

Esta possibilidade de dispor de fontes alternativas de mensuração tem inerente uma forte possibilidade de obtenção de valores não coincidentes, ou menos fiáveis. Para atenuar essas discrepâncias, o §19 da NIC 41, estipula que a entidade deve analisar a razão dessas diferenças, no intuito de conseguir a estimativa mais fiável do justo valor.

¹³⁵ Face às várias possibilidades, a opção deve recair na mensuração mais fiável. IASC (2001), fala-nos em “Hierarchy in Fair Value Measurement”, B27-B33 (do Apêndice B), embora, a nosso ver, não exista uma verdadeira hierarquização, mas a definição de soluções para várias situações.

¹³⁶ Ou também, como defende AECA (2004), nas situações de reduzido número de transacções e de participantes. Nestas situações concretas, os preços dificilmente constituem uma referência de justo valor.

¹³⁷ A título de exemplo, relativamente a um tipo de maçãs, utilizar-se-ia uma outra variedade semelhante. No caso do gado, seria adequado utilizar a raça.

¹³⁸ “Bushel” é uma medida de capacidade, que corresponde a 36,348 litros. De realçar que a medida elencada é apenas uma perante uma imensidão. Cada EM e mercado define (e tem definidas) as suas próprias.

Uma vez que deve existir mercado activo para o activo biológico e, ou, produto agrícola no seu local e condições actuais, pode, tal mercado não existir para o activo na sua condição actual. Para estes casos a NIC prevê que se utilize: “...o valor presente dos fluxos de caixa líquidos esperados do activo descontados a uma taxa determinada pelo mercado corrente ao determinar o justo valor” (IASB, 2001: §20). Reforça esta situação o preceituado em (IASB, 2001: §21): “o objectivo de um cálculo do valor presente dos fluxos de caixa líquidos esperados é o de determinar o justo valor de um activo biológico no seu local e condição actuais”.

Depreende-se, portanto, que o valor presente almeja determinar directamente o justo valor numa data concreta. Consequentemente, a selecção da taxa a utilizar nunca deve descurar a situação concreta e condições actuais do activo que se pretende mensurar. Assim sendo, de acordo com Simón Vera (2004), devem ser excluídos dos fluxos de caixa os acréscimos de valor originados pela transformação biológica que possa desenrolar-se posteriormente à data de mensuração ou por outras melhorias futuras.

Também IASB (2001: §22) proíbe a inclusão de quaisquer fluxos de caixa para financiar os activos, impostos, ou repor activos biológicos após colheita (v.g. o custo de replantar árvores numa plantação após o corte). Ao invés, o §23 defende que devem incorporar-se as expectativas de possíveis variações de fluxos de caixa, quer nos próprios fluxos de caixa, quer na taxa de desconto utilizada, quer na combinação das duas. Em bom rigor, consideram-se normais as variações desde que tenham sido utilizados pressupostos coerentes.

Em nossa opinião, nos casos de inexistência de mercado ou condições para mensurar fiavelmente activos biológicos nas suas condições actuais, e, portanto, no recurso aos fluxos de caixa líquidos esperados, os responsáveis pela elaboração das DF terão dificuldades significativas na determinação do justo valor. Do trabalho desenvolvido (¹³⁹) e da experiência profissional, é nossa convicção que, nestas circunstâncias específicas, os preparadores das DF optarão por valorizar ao custo, evitando, assim, algum trabalho acrescido, de cálculo e justificação, concretamente ao nível das divulgações exigidas pela própria Norma.

¹³⁹ Sobretudo ao nível do inquérito e da entrevista concretizados, cuja metodologia e resultados apresentamos nos capítulos seguintes.

Esta temática, do valor temporal do dinheiro, assume uma importância cada vez maior nas matérias contabilísticas, sobretudo no paradigma das NIC. Fernandes (2000: p. 175) afirma que: *“o factor tempo passou a ter uma importância extraordinária, que os contabilistas não podem ignorar, pois está em causa o valor realizável líquido de um activo ou o valor exigível líquido de um passivo”*.

Outra questão de especial importância consiste na mensuração de activos combinados. Muitas vezes os activos biológicos estão fisicamente implantados nos terrenos. Acontece que, por vezes, pode não existir um mercado activo separado para os activos biológicos que estejam, por exemplo, implantados num terreno, mas pode existir um mercado para os activos combinados (¹⁴⁰), ou seja, para os activos biológicos (implantados), terrenos em bruto e melhoramento de terrenos, em conjunto.

Segundo o IASB (2001: §25), nestas circunstâncias, uma entidade pode usar informação relativa a activos combinados para determinar o justo valor de activos biológicos. A título de exemplo, o justo valor de terrenos em bruto e melhoramento dos mesmos pode ser deduzido ao justo valor dos activos combinados para, assim, se determinar o justo valor dos activos biológicos.

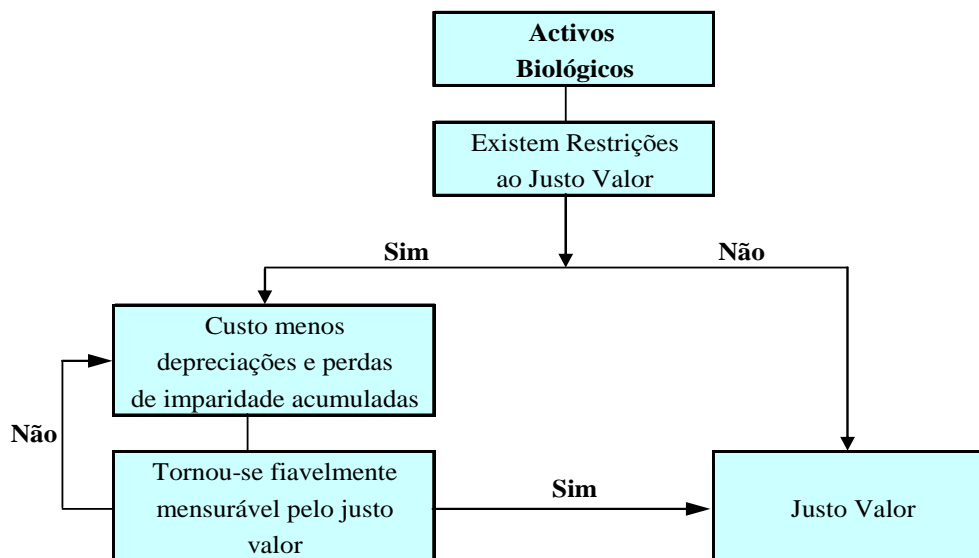
Face ao exposto, resta-nos, seguidamente, explorar as situações de excepção à regra da mensuração de activos biológicos e produtos agrícolas pelo justo valor menos os custos de vender. Aliás o §12 da NIC 41 remete-nos para o tratamento da excepção, definido no §30 da mesma Norma. Pese embora o pressuposto que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um (qualquer) activo biológico, este pressuposto pode ser refutado, sublinhe-se, apenas no reconhecimento inicial, de um activo biológico, relativamente ao qual os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis e relativamente ao qual as estimativas alternativas de justo valor estão determinadas como sendo claramente pouco fiáveis.

Como solução para este caso, preconiza-se que esse activo deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Contudo

¹⁴⁰ Atente-se ao que Galvão (1967: p. 48), preconizava para estas situações: *“a terra avalia-se por comparação com o preço que na mesma região atingiria uma terra de características idênticas que fosse vendida na altura, como terra nua, em condições normais de mercado”*. Consequentemente, o valor do activo biológico resultava da diferença entre o valor global dos activos combinados, deduzido do valor da terra nua.

deseja-se que esta situação de excepção seja temporária, uma vez que se exige a mensuração pelo justo valor menos os custos de vender quando (¹⁴¹) o justo valor desse activo biológico se tornar fiavelmente mensurável. Para melhor se compreenda a excepção à norma de mensuração, apresenta-se o Quadro 10:

Quadro 10 – Regra e Excepção ao Justo Valor Menos Custos de Vender



Fonte: Elaboração Própria.

De realçar que, independentemente do activo biológico ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda de imparidade acumulada, os produtos agrícolas que dele forem colhidos devem ser mensurados, no momento da colheita, pelo justo valor menos os custos de vender (IASB, 2001: §32).

Compete-nos, por último, analisar a situação de um activo biológico não corrente que satisfaz os critérios de classificação como detido para venda (ou, também, se estiver incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda), nos termos da NIRF 5 – “Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas” IASB (2004b). Pergunta-se, desde logo, como deve ser mensurado? O §15 da NIRF 5 define que deve ser mensurado pelo menor valor: entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender. Qualquer que seja, presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade.

¹⁴¹ Em bom rigor, se atendermos ao §12 da NIC 41, o “quando” será reflectido apenas no próximo balanço a elaborar. Neste sentido, somos da opinião que se a entidade apresentar DF intercalares, ainda que por opção, poderá fazê-lo no próximo balanço intercalar.

Contudo, relativamente a esta temática, subsiste uma dúvida: a alínea e) do §5 da NIRF 5 exclui do seu âmbito, entre outros, os activos não correntes que sejam mensurados pelo justo valor menos os custos de vender de acordo com a NIC 41. Logo, à laia de conclusão, parece que a parte final do §30 da NIC 41 só se aplica a activos não correntes mensurados pelo custo menos qualquer depreciação acumulada menos qualquer perda de imparidade acumulada (¹⁴²).

Gostaríamos de terminar invocando que a mensuração pelo custo “*pode aproximar-se algumas vezes do justo valor, particularmente quando: a) tenha tido lugar pouca transformação biológica desde que foi incorrido o custo inicial (por exemplo, pés de árvores de fruto brotados de sementes, plantados imediatamente antes da data de balanço); ou b) não se espera que o impacto da transformação biológica sobre os preços seja material (por exemplo, no crescimento inicial num ciclo de produção de 30 anos de uma plantação de pinheiros)*” (IASB, 2001: §24). Mesmo assim, nestas condições específicas defendemos que o modelo do justo valor afigura-se como o mais adequado.

4.3.3.3. Mensuração de Outros Activos

Na sequência da classificação em activos não correntes e em activos correntes, tratada anteriormente, podemos definir, além dos activos e produtos biológicos mensurados pelo justo valor, outros activos envolvidos na actividade agrícola. Embora não exaustivamente, apresentamos, algumas situações de activos que importa analisar:

- a) Activos Fixos Tangíveis;
 - b) Activos Intangíveis;
 - c) Propriedades de Investimento;
 - d) Activos Adquiridos em Leasing; e
 - e) Existências (Inventários, na terminologia do IASB (1993a)).
- a) No que se refere aos activos fixos tangíveis, não classificados como activos biológicos, estes encontram o seu tratamento definido, não na NIC 41, mas sim, aliás como regra

¹⁴² Talvez possamos deduzir que se existe mensuração pelo justo valor menos custos de vender, existe um mercado activo onde o activo não corrente pode ser negociado e no qual constrói o seu valor, consequentemente, numa perspectiva de continuidade, não faz sentido reclassificá-lo como “detido para venda”.

geral, na NIC 16 – “Activos Fixos Tangíveis” (¹⁴³). A mensuração pelo custo é obrigatória no reconhecimento inicial (IASB, 1998a: §15). Na mensuração após reconhecimento é admissível o modelo de custo e o modelo de revalorização (IASB, 1998a: §31-42).

Ora, estando a operar com mensuração ao custo faz sentido que se calculem e processem depreciações. Por depreciação entenda-se a imputação sistemática da quantia depreciable de um activo durante a sua vida útil. Por sua vez, quantia depreciable consiste: “*no custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual*” (IASB, 1998a: §6).

A respeito das depreciações recorde-se que, em Portugal, usualmente são utilizadas as orientações do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro (¹⁴⁴). Como dificilmente a depreciação contabilizada corresponde ao custo efectivo, podem surgir situações de perdas por imparidade. Muito sucintamente, perda de imparidade, nos termos da (IASB, 1998b: §6) Imparidade de Activos, é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo excede a sua quantia recuperável. Por seu turno, quantia recuperável de um activo é o valor mais elevado entre o justo valor menos os custos de vender e o seu valor de uso. Em conformidade, o valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera sejam gerados por um activo ou unidade geradora de caixa.

Em bom rigor, se os activos são mensurados a justo valor menos custos de vender, no seu reconhecimento inicial e em cada data de balanço, não faz sentido o reconhecimento de perdas (ou reversão de perdas) por imparidade, uma vez que, operando-se em justo valor, as alterações à mensuração são reflectidos nos resultados do período, quer se trate de ganhos ou perdas de justo valor (¹⁴⁵).

¹⁴³ Note-se que a IASB (1998a: §3, b)) exclui taxativamente os “*activos biológicos relacionados com a actividade agrícola*”.

¹⁴⁴ A utilização usual, no foro contabilístico, como regra geral, das taxas e orientações do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro (norma fiscal), tem, a nosso ver, como objectivo principal evitar correcções fiscais. Mas, em nossa opinião, as taxas definidas só por mero acaso espelham a vida útil dos bens. Atente-se, por exemplo, às taxas definidas para os animais, quaisquer que sejam, divididos em “de trabalho” e “reprodutores”, que são 12,5% e 10%, respectivamente, pressupondo, portanto, uma vida útil de 8 a 10 anos, respectivamente!

¹⁴⁵ A título de curiosidade, com a limitação de não se tratar da redacção definitiva aprovada, o SNC utiliza, como é óbvio, contas diferenciadas para as perdas por imparidade e eventuais reversões e para ganhos e perdas por alterações de justo valor. Para as primeiras utiliza as contas “65 – Perdas por Imparidade” e “76 – Reversões”; utilizando para as segundas, as contas “66 – Perdas por Reduções de Justo Valor” e “77 – Ganhos por Aumentos de Justo Valor”.

- b) No que se refere aos activos intangíveis, a NIC 41 (IASB, 2001: §2) exclui da sua aplicação os activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola. Em bom rigor, é a NIC 38 – “Activos Intangíveis”, que trata os activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola, quer os gerais, quer os específicos da actividade agrícola. Por conseguinte, faria mais sentido a alínea b) do §2 da NIC 41 expressar: esta Norma não se aplica a activos intangíveis.
- c) Relativamente à temática das propriedades de investimento, de forma análoga, a NIC 41 (IASB, 2001: §2, a)), exclui do seu âmbito, os terrenos relacionados com a actividade agrícola, que poderão ser tratados como activos fixos tangíveis (NIC 16) ou como propriedades de investimento (NIC 40), consoante a sua utilização.

Embora o tratamento seja análogo, parece-nos mais pertinente dar ênfase às questões relacionadas com os terrenos agrícolas. Assim, a NIC 41 não preconiza qualquer procedimento para o tratamento deste tipo de activos, pelo que deverá recorrer-se à NIC 16. Esta, grosso modo, estabelece, como regra, que o terreno pode ser contabilizado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, aceitando-se contudo, alternativamente, a quantia revalorizada, que traduz o seu justo valor à data da revalorização menos quaisquer desvalorização acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

Como já referimos, a NIC 40 – “Propriedades de Investimento”, não se aplica aos activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (IASB, 2000: §4). Contudo, tem aplicabilidade relativamente, por exemplo, a terrenos agrícolas arrendados. Atente-se que *“propriedade de investimento é a propriedade (terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos) detida (pelo dono ou locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas”* (IASB, 2000: §5).

- d) Na sequência dos activos elencados, compete-nos, seguidamente, fazer alusão à questão das locações financeiras. Antes de mais, atente-se à definição de locação financeira: *“é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo. O título de propriedade pode não ser eventualmente transferido”* (IASB, 1997b: §4). Para que a análise resulte mais compreensível, devemos, a nosso ver, colocar duas hipóteses de observação: **i)** a entidade agrícola enquanto locador;

e, ao invés, **ii)** a entidade agrícola enquanto locatária. Tenhamos em atenção que as alíneas c) e d) do §2 da NIC 17 (IASB, 1997b) exclui, respectivamente, “*activos biológicos detidos por locatários segundo locações financeiras*”; e “*activos biológicos proporcionados por locadores segundo locações operacionais*”.

Ou seja, na óptica do locador, e no reconhecimento inicial, o balanço deve apresentar os activos detidos segundo uma locação financeira, como uma conta a receber. No que toca à locação operacional, os locadores devem apresentar tais activos, no seu balanço, de acordo com a natureza do activo. Neste caso, o rendimento da locação proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido no rendimento do período (IASB, 1997b: §50).

Considerando a óptica do locatário, para a locação financeira, e a título de reconhecimento inicial, de uma forma simplista, deve-se reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada (IASB, 1997b: §20). Por seu turno, “*os pagamentos da locação segundo uma locação operacional devem ser reconhecidos como gasto...*” (IASB, 1997b: §32).

Tentemos descortinar as razões das exclusões das alíneas c) e d) do §2 da NIC 17. Relativamente à primeira: “*activos biológicos detidos por locatários segundo locações financeiras*”, se a entidade agrícola for a locatária, é evidente que o activo biológico em locação é reconhecido no seu balanço, como activo biológico mensurado pelo justo valor, nos termos da NIC 41.

Contudo, parece-nos menos evidente a necessidade da exclusão dos “*activos biológicos proporcionados por locadores segundo locações operacionais*”. Isto porque, se a entidade agrícola assumir o papel de locadora obterá rendimento. Se for a locatária, terá gastos. Afigura-se alguma lógica e pertinência se tivermos em atenção que a NIC 41 trata de activos biológicos desde que relacionados com a actividade agrícola. Cremos que é nesta perspectiva que a NIC 41 prevê a entidade agrícola apenas como locador de activos biológicos segundo locações operacionais.

e) Por fim, enquanto activos não correntes, refira-se as existências, por regra, activos biológicos, quer mensurados pelo justo valor menos custos de vender, quer pelo custo. A sua classificação não depende da mensuração. Mas, as existências incluem, além dos

activos biológicos, os produtos agrícolas, matérias-primas, mercadorias, obras em curso, entre outros (¹⁴⁶), que exceptuando alguns activos biológicos (v.g. florestas, vinhas, alguns animais de procriação, etc), classificam-se e agrupam-se, por regra, como activos correntes.

Recorde-se ainda que o produto agrícola só é mensurado a justo valor menos os custos de vender no momento da colheita. A partir desse momento aplica-se a NIC 2 – “Inventários”. Aliás, de igual modo, se utiliza para os restantes inputs de matérias-primas, produtos para consumo, mercadorias e outros activos que não sejam biológicos nem produtos agrícolas colhidos deles. Neste sentido, se uma entidade agrícola comprar sementes com o intuito objectivo e imediato de as semear, terá que utilizar os critérios de mensuração da NIC 2 e não os da NIC 41. Contudo, a mensuração subsequente será ao justo valor, respeitando as disposições da NIC 41.

4.3.3.4. Subsídios Governamentais

Afigura-se pertinente, desde já, ressaltar a ideia que, no âmbito da NIC 41 só cabem os subsídios governamentais (¹⁴⁷), exigindo-se uma segunda condição: estarem relacionados com activos biológicos mensurados pelo seu justo valor menos os custos de vender. Deduz-se, portanto, que todos os outros encontram enquadramento na NIC 20 – “Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo” (¹⁴⁸). Em bom rigor, os subsídios dos §34 e 35 da NIC 41 referem-se, sempre e apenas, a activos biológicos mensurados pelo justo valor menos os custos de vender. Quer isto dizer que, mesmo os subsídios relacionados com activos biológicos mensurados ao custo estão excluídos da NIC 41, ficando, portanto, sujeitos ao preceituado da NIC 20.

¹⁴⁶ O IASB (2001: §44) concebe uma nova terminologia: activos biológicos consumíveis, definindo-os como sendo: *os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activos biológicos*. Por oposição, define os activos biológicos de produção, como não sendo consumíveis.

¹⁴⁷ Ainda que “governamental” se estenda a “comunitário”, uma vez que normalmente, tais subsídios são, atribuídos pelos governos de cada Estado-Membro e pela UE. Aliás, o IASB (1994: §3) explica que: “*Governo refere-se ao governo, agências do governo e organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais*”.

¹⁴⁸ Não poucas vezes, as entidades são confrontadas com subsídios e apoios de outras entidades, diríamos, privadas, sem qualquer conexão directa com o governo ou suas agências. Em termos práticos, alicerçam e fundamentam o reconhecimento e a mensuração na NIC 20. Neste contexto, cremos que seria mais adequado a NIC 20 intitular-se: Contabilização de Subsídios do Governo e Outras Entidades e Divulgações de Apoios. De realçar também que a NIC 20 sofreu alterações e melhorias significativas originadas por CE (2009).

Por outro lado, cremos que a terminologia da NIC 41 deveria ser melhorada no intuito de abarcar na redacção dos §34 e 35 os produtos agrícolas; pois um número significativo de subsídios e apoios actualmente em vigor estão direccionados para o produto agrícola e não, tão linearmente, para o activo biológico de onde foi colhido (¹⁴⁹).

Rodrigues (2005: p. 359) afirma que: “*existem vários tipos de subsídios concedidos pelo governo e pela União Europeia. Esses subsídios podem estar relacionados com o investimento, a exploração e poderão, eventualmente, não estarem relacionados nem com o investimento nem com a exploração*”. Geralmente estes subsídios têm subjacente o cumprimento de um conjunto de obrigações, sobremaneira de comunicação e controlo, que incumbem ao beneficiário. Segundo Rodrigues (2005) existem três aspectos importantes a tratar: **i)** em que momento devem ser contabilizados?; **ii)** como devem ser contabilizados?; e **iii)** que divulgações devem ser efectuadas?

A NIC 20 define, por nossas palavras, subsídios relacionados com activos como sendo aqueles que se destinam a apoiar a realização de investimento. Por sua vez, os subsídios relacionados com rendimentos são determinados por exclusão: “*os que não sejam os que estão relacionados com activos*” (IASB, 1994: §3). Em bom rigor, na terminologia POC, no caso destes últimos, estamos a falar de subsídios à exploração. Além dos anteriormente referidos, embora a título residual, existem os outros subsídios, que serão, na opinião de Rodrigues (2005) aqueles que não se encaixam nas definições anteriores. Analisando, ainda que superficialmente, repara-se que os subsídios, mesmo os não monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos se existir segurança que (IASB, 1994: §7): **i)** a empresa cumprirá as condições a ele associadas; e **ii)** os subsídios serão recebidos (¹⁵⁰).

É importante referir que a forma como se recebe o subsídio não afecta o método contabilístico a ser adoptado. Os subsídios governamentais devem ser reconhecidos, como regra geral, como lucros ou perdas numa base sistemática durante os períodos nos quais a entidade reconhece como gastos os custos relativos que os subsídios visam compensar (IASB, 1994: §12).

¹⁴⁹ Vd. Ofício-Circulado nº 20.126/2008 (DGCI, 2008), de 31 de Janeiro, do Gabinete do Subdirector-Geral do IR, da DGCI. Em bom rigor, por exemplo, o apoio ao vinho e à exportação do arroz não devem, nesta perspectiva, ser enquadrados na NIC 41!

¹⁵⁰ Atente-se que o mero recebimento do subsídio não proporciona prova de que as condições associadas são cumpridas (§8, NIC 20).

A NIC 20 deixa em aberto a utilização de qualquer uma das abordagens referentes à contabilização dos subsídios: **i)** a abordagem pelo capital; e **ii)** a abordagem pelos rendimentos. Na primeira um subsídio é reconhecido fora dos lucros ou perdas. Na segunda, um subsídio é reconhecido como lucro ou perda durante um ou mais períodos. Quando se utiliza a abordagem pelos rendimentos, deve ser respeitado o princípio do acréscimo e não o período do recebimento para se reconhecer o lucro ou perda inerente ao subsídio.

Nesta senda, também os subsídios relacionados com **ativos depreciables** são geralmente reconhecidos em lucros ou perdas durante os períodos da depreciação (IASB, 1994: §17). Também os subsídios relacionados com **ativos não depreciables** (v.g. um terreno) podem requerer, como condição, o cumprimento de certas obrigações, por exemplo, a construção nele de um edifício. Assim, configura-se adequado reconhecer o subsídio ao longo da vida útil do edifício. Também está previsto um subsídio poder tornar-se recebível para compensar gastos ou perdas incorridos num período anterior. Nesta situação, o subsídio é reconhecido como lucro ou perda do período em que se tornar recebível (IASB, 1994: §22).

No que se refere à apresentação de **subsídios relacionados com activos**, a norma prevê dois métodos: **i)** um reconhece o subsídio como recebimentos diferidos que são reconhecidos como lucro ou perda numa base sistemática durante a vida útil do activo; ou **ii)** o outro método deduz o subsídio para apurar a quantia escriturada. Desta forma o subsídio é reconhecido como lucro ou perda durante a vida de activo depreciable, como um gasto de depreciação menor, numa base que a quantia depreciable é também menor (IASB, 1994: §26 e 27).

A NIC 20 prevê ainda o tratamento do **reembolso de subsídios**, quer para subsídios relacionados com rendimentos, quer para subsídios relacionados com activos. Tendo analisado em termos gerais a problemática dos subsídios, partamos para o estudo, mais específico, dos subsídios governamentais enquadrados na NIC 41. As recentes alterações e melhorias ocorridas nesta Norma, proporcionados por CE (2009), dividem, inequivocamente, os subsídios governamentais em: incondicionais e condicionais. Não esqueçamos que estão em causa apenas e só subsídios relacionados com activos biológicos mensurados pelo justo valor menos os custos de vender.

Os primeiros, os **incondicionais**, devem ser reconhecidos em lucro ou perda quando, e apenas quando, o subsídio se tornar recebível. Por seu turno, os **condicionais**, incluindo aqueles que exigem que uma entidade não realize uma actividade agrícola especificada, devem reconhecer o subsídio como lucro ou perda quando, e apenas quando, as condições associadas aos subsídios governamentais forem cumpridas (IASB, 2001: §34 e 35). Para as situações evidenciadas, cremos estar na presença de uma maior explicitação das condições de reconhecimento do §7 da NIC 20. O que, sinceramente, se nos afigura mais adequado. Em suma, parece-nos que a NIC 41 é mais exigente e prudente que a NIC 20.

Por fim, não podemos negligenciar o conteúdo do §36 da NIC 41. Este soluciona a questão específica de um subsídio que pode exigir que uma determinada entidade cultive num dado local, durante, por exemplo, cinco anos, e exige em caso de incumprimento (de não cultivar os cinco anos) devolver todo o subsídio. Neste caso, o subsídio não é reconhecido como lucro ou perda até que os cinco anos passem. É uma solução baseada na prudência e não nas possibilidades da entidade. De facto, à luz do paradigma das NIC, parece-nos um tratamento adequado. Do ponto de vista prático especialmente na esfera da fiscalidade haverá, certamente, ao nível da Administração Fiscal algumas e significativas arestas a limar.

Retomando o exemplo anterior, e tendo em atenção condições que permitam que parte do subsídio seja reconhecido em função do tempo decorrido (da cultura), obviamente que nesta situação a entidade deve reconhecer essa parte como lucro ou perda à medida que o tempo decorrer.

4.3.3.5. Rendimentos e Ganhos e Gastos e Perdas

A entidade agrícola regista, em nossa opinião, três tipos de rendimentos (¹⁵¹): o rédito, ganhos e os ganhos por aumentos de justo valor. De forma análoga acontece ao nível dos gastos. Registrar-se-ão: gastos, perdas e perdas por reduções de justo valor (¹⁵²). É sobre os últimos, ganhos e perdas relacionadas com o justo valor, que interessa, desde já, analisar alguns aspectos particulares, tratados nos §26 a 29 da NIC 41. Muito simplesmente, os ganhos ou as

¹⁵¹ Rodrigues (2005: p. 296) considera que “os rendimentos incluem o rédito e os ganhos. O rédito é gerado internamente, enquanto os ganhos incluem subsídios ao investimento e donativos, por exemplo”. Para maior aprofundamento sobre o rédito recomenda-se a análise da NIC 18 – “Rédito” (IASB, 1993b).

¹⁵² Em bom rigor, podemos falar só de dois tipos. Ao dividirmos os rendimentos e os gastos, autonomizando os ganhos e perdas de justo valor, pretendemos apenas relevar ainda mais a sua importância.

perdas provenientes do reconhecimento inicial de activos biológicos pelo justo valor menos os custos de vender e das alterações desse justo valor menos os custos de vender devem ser incluídos nos resultados do período em que surjam. De forma análoga, segundo o IASB (2001: §28), também os ganhos ou perdas no reconhecimento inicial de um produto agrícola, pelo justo valor menos os custos de vender, no momento da colheita, devem ser incluídos nos resultados do período em que surjam.

Estamos convictos que, uma adequada mensuração pelo justo valor menos os custos de vender, não só do ponto de vista técnico (contabilístico) mas, sobremaneira, no respeito de uma ética profissional e, evidentemente, no cumprimento das orientações deontológicas em vigor para a profissão, proporciona uma melhor imagem verdadeira e apropriada nas DF das entidades agrícolas. Mas, cremos também que o rigor que se tem procurado ao nível da contabilidade interna e da contabilidade de gestão poderá registar alguns retrocessos, devido, em parte, à maior facilidade com que se determina o justo valor dos activos, especialmente quando existe um mercado activo sem restrições que, em bom rigor, facilita a determinação do justo valor.

No entanto, pensamos que nem sempre se afigura fácil a identificação dos mercados para a determinação do justo valor. Em primeiro lugar porque não há historial dessa prática de pesquisa e identificação. Depois, admite-se, a inexistência de um mercado que englobe todos os activos biológicos e produtos agrícolas; o que, indiscutivelmente, dificulta o trabalho de mensuração. Atendendo a estas condicionantes, defendemos, na esteira de Rodriguez Barea (2004), que se passe a publicar, no mínimo mensalmente, preços médios a nível nacional dos activos biológicos e produtos agrícolas. Se se optar por preços médios de cada região agrícola, as Direcções Regionais de Agricultura deveriam, a nosso ver, estar envolvidas no processo, não só pelo facto de conhecerem os mercados já existentes como principalmente pelo envolvimento e experiência na contabilidade de gestão agrícola, como o evidenciámos nos capítulos anteriores.

Mas, como a NIC 41 foi adoptada em toda a UE faz todo o sentido que os elementos (preços) não sejam fornecidos por cada EM, mas sim por um qualquer organismo da UE, por exemplo, através da Direcção-Geral da Agricultura. Aguardamos, na expectativa, se a solução será parcial, isto é, da responsabilidade de cada EM ou se, ao invés, e preferencialmente, a UE se encarregará do processo. Pensamos que dessa forma reforçaria a tendência da normalização

contabilística. Rodriguez Barea (2004), relativamente a Espanha, propõe a utilização dos “*precios testigo*”. Numa tradução literal “*precios testigo*” consistem em “preços testemunha”. Contudo, parece-nos que é mais razoável traduzir por “tabelas oficiais” (de referência).

As vendas de activos biológicos e produtos agrícolas mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, não têm que ser necessariamente vendidos pelo preço existente no mercado. Pode acontecer, por variados motivos, que o valor negociado seja superior ⁽¹⁵³⁾ ou inferior ao mercado. Atente-se que a regra geral é mensurar no reconhecimento inicial e em cada data de balanço. Logo, pode existir algum desfasamento no valor, sobremaneira, por alterações de preços e por alterações físicas dos activos biológicos.

Ao exigir-se a mensuração subsequente, em cada data de balanço, não esqueçamos que só podemos mensurar os activos que se controlem, ou seja, na terminologia mais característica do POC, que existam. Contudo, na vida das entidades agrícolas (e quaisquer outras) acontecem e fazem-se acontecer um vasto conjunto de transacções. Entre elas, destaque para as vendas, ou melhor, na terminologia das NIC, de rendimentos de exploração (neste caso, réditos). Grosso modo, a empresa, adoptará, dentro de uma série limitada de estimativas razoáveis, a que se lhe afigurar mais fácil de mensurar ao justo valor.

A talhe de foice, não é descabido trazer à colação a problemática dos ciclos longos de produção na actividade agrícola. Coloca-se a possibilidade de serem ou não imputados aos inventários os custos de empréstimos obtidos, nos termos da NIC 23 – “Custos de Empréstimos Obtidos”. Prevê tal norma, no seu §11 e seguintes, a propósito dos activos elegíveis ⁽¹⁵⁴⁾, que na medida em que os custos dos empréstimos obtidos sejam directamente atribuíveis à produção, podem ser capitalizados até quando se verificarem as condições para a cessação, isto é, entre outras, “*quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo elegível para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas*” (IASB, 1993c: §25).

¹⁵³ No capítulo seguinte analisaremos mais especificamente o facto de determinado coleccionador de cavalos, estar disposto a pagar e pagar efectivamente, na aquisição de um cavalo, por razões subjectivas, um valor superior ao preço de mercado.

¹⁵⁴ Sendo activo elegível “*um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda*” (IASB, 1993c: § 4 e 26).

Em suma, uma vez que o âmbito da NIC 23 não exclui os activos biológicos, pensamos ser-lhes, de todo, aplicável. Contudo, a valorização pelo justo valor dos activos biológicos neutralizará os efeitos nos resultados dos períodos, contrariamente ao que aconteceria no referencial “custo histórico”.

A norma não prevê, como ganho o rendimento da venda, uma vez que, em princípio, numa operação ao justo valor em que a ambas as partes interessadas, independentes e sem relacionamento especial, sendo conhecedores do activo/produto/negócio a concretizar, qualquer que seja o valor estipulado para a operação, será sempre o justo valor, e implicará na esfera do vendedor duas consequências: **i)** constitui, aquando do recebimento, o valor do fluxo financeiro (a inscrever na Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)); e **ii)** influenciará o resultado do exercício por via das alterações no justo valor dos activos biológicos.

Assim sendo, a quantia arrecadada pode ser superior ou inferior ao preço de mercado, efectivamente fixado, existente ou em vigor na data da transacção, sem que esse facto invalide tratar-se do justo valor. Muito sucintamente, o registo contabilístico resumir-se-á a traduzir, a débito, disponibilidades ou contas a receber e, a crédito, o rédito da venda. Por seu turno, o custo da venda, em nosso entender, partilhando a solução de Simón Vera (2004), deverá ser calculado tendo em atenção o valor de mercado deduzido dos custos de vender (sublinhe-se: outros custos, com exclusão de custos financeiros e impostos sobre o rendimento). Em nossa opinião o custo da venda deve ter sempre em consideração o valor de mercado, do momento da transacção, ao qual se deduz os custos de vender.

Nesta perspectiva, numa venda que, por motivos subjectivos, o valor da transacção é muito superior ao valor do mercado, o apuramento do custo dessa venda deve seguir escrupulosamente as regras propostas: considerando-se o preço de mercado e deduzindo-se os custos de vender (¹⁵⁵).

Aproveitamos a sequência da exposição para, de seguida, analisarmos a questão os ganhos ou perdas no reconhecimento inicial de um activo biológico ou do produto agrícola. O IASB (2001: §27) alerta que *“pode surgir uma perda no reconhecimento inicial de um activo biológico, porque os custos de vender são deduzidos ao determinar o justo valor menos os*

¹⁵⁵ O preparador das DF poderia nestas situações, ser conduzido a aumentar proporcionalmente o custo da venda, como se existisse uma margem bruta a respeitar!

custos de vender”. Ao invés, pode surgir um ganho, por exemplo quando nasce um bezerro (IASB, 2001: §27). É óbvio que tais perdas e ganhos devem ser incluídos nos lucros ou prejuízos do período em que surjam (IASB, 2001: §26).

Simón Vera (2004) proporciona um exemplo ilustrativo sobre a obtenção de perda no reconhecimento inicial. Considera a aquisição de diversas cabeças de gado. Introduz na esfera do vendedor, o efeito de uma comissão de 2% sobre o valor da transacção. Na esfera do comprador considera os custos de transporte desde o mercado até a sua exploração. Neste enquadramento, se, por exemplo, o valor da transacção for 100.000€ e os custos de transporte: 1.000€, teríamos, resumidamente no Quadro 11:

Quadro 11 – Perda no Reconhecimento Inicial

- Valor de Mercado dos animais	100.000 €
- Custos de vender (transporte)	-1.000 €
- Justo valor dos animais	99.000 €
- Custos de vender (comissão)	-2.000 €
- Justo valor menos custos de vender	97.000 €

Fonte: Adaptado de Simón Vera (2004: p. 416)

Neste caso, a contabilização, negligenciando os códigos das contas, será algo do tipo, evidenciada na Figura 1:

Figura 1 – Lançamento Contabilístico de Perda no Reconhecimento Inicial

	Débito	Crédito
Activos Biológicos (animais)	97.000	
Perda no Reconhecimento Inicial	3.000	
a Disponibilidades ou Contas a Pagar		100.000

Fonte: Elaboração Própria

Aproveitamos a ocasião para invocar uma outra matéria relacionada: os contratos para vender activos biológicos (futuros, acrescentaríamos). O que está em causa é a venda no presente de activos biológicos e, ou, produtos agrícolas a entregar numa data futura. Inerentes ao negócio estão presentes expectativas de ambas as partes (vendedor e comprador) e, também, reconhecemos, incerteza e risco. Neste contexto, os preços do contrato não são

necessariamente relevantes na determinação do justo valor porque, como já sublinhámos, o justo valor reflecte o mercado presente e as condições actuais dos activos. Assim, dispõe o IASB: “*o justo valor de um activo biológico ou produto agrícola não é ajustado por força da existência de um contrato*” (IASB, 2001: §16).

IASB (2001, B 50 e ss) desenvolve a argumentação que não faz sentido valorizar contratos de vendas a justo valor de activos que podem ainda não existir, ou existindo, poderão sofrer alterações significativas nas suas características qualitativas que, conseqüentemente, alterarão o justo valor. Por isso, a NIC 41, na sua versão final, acolheu o seguinte entendimento: “*Em alguns casos, um contrato para a venda de um activo biológico ou produto agrícola pode ser um contrato oneroso, nos termos da NIC 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*” (IASB, 2001: §16). Recorde-se o que entende por contrato oneroso: “*o contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo*” (IASB, 1998c: §68).

Como último apontamento, e pese embora não constar taxativamente da NIC 41, considera-se importante apresentar o contributo de Jutiérrez Vigueira (2006) no que se refere à penalização por superprodução, isto é, por produção superior à permitida, ou contratada. Segundo este autor, a referida penalização deve reconhecer-se como gasto do período em que ocorreu. Rodríguez Rodríguez e Sáez Ocejo (2002), embora no paradigma do custo histórico, também exploram a importância das penalizações por superprodução, mais especificamente no sector vitivinícola.

4.3.3.6. Riscos e Aspectos Ambientais

Constata-se que a actividade agrícola tem inerente um risco e incerteza assinaláveis, fundamentalmente devido a causas climatológicas ou adversidades sanitárias. Segundo Jutiérrez Vigueira (2006) a entidade tem duas vias para os enfrentar: **i)** suportar ela mesma as consequências, ou, **ii)** utilizar como parceiras as seguradoras. Infere-se, pois, que o valor dos seguros na actividade agrícola assume importância materialmente relevante e, não poucas vezes, assiste-se a muita relutância, por parte das entidades seguradoras, para a sua negociação e concretização.

O mesmo autor estuda a problemática dos custos ambientais (¹⁵⁶), recomendando a constituição provisões para o efeito, no caso de existir obrigação legal ou contratual, nos termos da NIC 37 (¹⁵⁷). Jutiérrez Vigueira (2006) elenca algumas situações susceptíveis de originarem danos e, consequentemente, na maior parte das vezes, obrigações de os reparar. Os danos podem resultar, entre outros, das seguintes actividades:

- a) os planos de regadio que modificam e lesam o regime hídrico de uma zona;
- b) a utilização de máquinas equipamentos que provoca contaminação do ar, poeiras, ruídos, odores, derramamento de óleos, etc;
- c) o nivelamento e preparação de terrenos, a concretização de obras e caminhos podem alterar a morfologia do solo;
- d) a eliminação de plantas e vegetais pode acelerar a erosão dos solos;
- e) a eliminação de espécies protegidas, quer plantas, quer animais; e
- f) a utilização massiva de fertilizantes e outros produtos nocivos.

Na mesma esteira de reflexão estão Pires e Rodrigues (2006). Os autores alertam que as condições climáticas condicionam não só o desenvolvimento das culturas, mas também o decurso do ciclo de desenvolvimento. Referem ainda que a *“evolução tecnológica, no domínio da química, tem permitido que a utilização de determinados produtos evite certas pragas ou epidemias que invadam as culturas, sejam elas vegetais ou animais”* Pires e Rodrigues (2006: p. 11). A sua reflexão denota, no reverso da medalha, a preocupação dos efeitos nefastos, por vezes incontrolláveis. Na sequência da análise levada a efeito, tendo consciência da proximidade desses riscos contingenciais, e a sua ocorrência provável, os autores propõem o seu reconhecimento segundo duas naturezas:

- a) **Natureza normal:** se se verificarem situações de risco relacionadas com a própria actividade, concretamente a perda de colheitas decorrentes de factores normais e considerados como tal aquando da programação das produções. Estes custos devem ser imputados ao custo de produção do activo biológico ou do produto agrícola, concorrendo para a formação do resultado (operacional) de exploração.
- b) **Natureza extraordinária:** nestes casos, concretamente nas situações resultantes de factores anormais e não regulares, como sejam intempéries ou epidemias, dever-se-ão

¹⁵⁶ Para uma informação mais sólida e sistematizada sobre contabilidade ambiental veja-se Eugénio (2004) e Ferreira (2000).

¹⁵⁷ No SNC está prevista a conta “295 – Provisões – Matérias Ambientais”.

classificar estes custos como extraordinários, imputando-os, também, ao resultado do período, concorrendo para o resultado extraordinário (¹⁵⁸).

Parece-nos pertinente, para finalizar esta temática, sublinhar alguns aspectos da reflexão de Cordier et al (2002) a propósito de provisões para fazer face às variações significativas de volume de negócios na actividade agrícola. Reconhecem que, ao nível do custo histórico, concretamente no normativo contabilístico francês, a constituição de uma provisão para perda sistemática no volume de negócios não tem enquadramento legal. Contudo, defendem que, a breve trecho, tal provisão será possível (no paradigma do justo valor?), respeitando, inclusive, os princípios contabilísticos e fiscais. Todavia, no actual contexto do justo valor, a mensuração mais adequada e a nível de divulgação mais exigente e metódica proporcionam, a nosso ver, aos utilizadores do relato financeiro uma maior compreensão dos riscos da actividade agrícola.

4.3.3.7. Divulgações Exigidas Pela NIC 41

Ao nível das divulgações, a NIC 41 consagra os §46 ao 57 para o efeito. Mas, uma análise mais pormenorizada permite identificar, sob a alçada da divulgação, alguns resquícios de definições (§51 a 53) que, em nossa opinião, deveriam ser enquadradas aquando do elenco das definições (¹⁵⁹).

No intuito de sintetizar as inúmeras divulgações exigidas (¹⁶⁰) optamos por basear a nossa exposição em Morais e Lourenço (2005) e Rodrigues (2005), conciliando-os, obviamente, com a redacção da NIC 41. Contudo, ressalta uma ideia fundamental da NIC 41: *“uma entidade deve divulgar, se não tiver divulgado noutros documentos de informação com as demonstrações financeiras”* (IASB, 2001: §46). Poderíamos ser levados a concluir, nesta perspectiva, que o Relatório de Gestão, enquanto documento obrigatório na prestação de

¹⁵⁸ No paradigma do POC, consideramos que o tratamento preconizado pelos autores é adequado. Contudo, na aplicação das NIC e do, futuro, SNC, não existe, por regra, a rotulação “de extraordinário” para uma conta ou transacção. Embora nalgumas situações, menos normais, se exija um nível de divulgação mais rigoroso, para atenuar o seu carácter de anormalidade, se materialmente relevantes.

¹⁵⁹ Relativamente a esta matéria, cremos que a NCRF 17 consegue uma melhor sistematização das informações a divulgar, pois arruma, tal como propomos, estes parágrafos adicionais de definições (§40 a 43, NCRF – Considerações Preliminares), antes de seriar as divulgações efectivamente exigidas.

¹⁶⁰ As divulgações assumem, no paradigma das NIC, e, consequentemente, no SNC, uma matéria extremamente importante. Isto, porque as Normas assumem, cada vez mais notoriamente, um cariz de “relato” e não de “processo contabilístico”. Mas, apesar disso, no caso concreto da NIC 41, consideramos mais útil apresentar uma síntese, reservando aos interessados um papel activo de consulta.

contas, poderia substituir, no que se refere à actividade agrícola, o Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (no futuro, SNC, Notas).

Somos da opinião que, ainda que permitido, a dispersão da informação em nada contribuiria para a afirmação da compreensibilidade das DF. Coloca-se, contudo, devido à importância e complexidade das divulgações exigidas, a possibilidade de elaborar, de natureza facultativa, um relatório autónomo sobre a actividade agrícola, contendo as divulgações mínimas exigidas e outras consideradas pertinentes e relevantes. Mesmo que este fosse um apêndice, ou anexo das Notas, perder-se-ia, a nosso ver, níveis significativos de compreensibilidade. Após estas considerações introdutórias, passamos à listagem das divulgações exigidas pela Norma:

- a) *A natureza das actividades que envolvem cada grupo de activos biológicos; e*
- b) *As medidas ou estimativas não financeiras das quantidades físicas de:*
 - i) *cada um dos grupos de activos biológicos no fim do período, e*
 - ii) *output de produtos agrícolas durante o período (IASB, 2001: §46).*

Deve divulgar também:

- c) Os pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor para cada grupo de activos biológicos e produtos agrícolas, devendo, relativamente aos últimos, divulgar o justo valor menos os custos de vender determinando no momento da colheita (IASB, 2001: §47 e 48);
- d) Restrições quanto à posse de activos biológicos, bem como as quantias escrituradas de activos biológicos como garantia de passivos;
- e) É também exigida a divulgação de compromissos relativamente a desenvolvimento e aquisição de activos biológicos, bem como uma caracterização das estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados;
- f) A entidade deve apresentar uma reconciliação entre:
 - f1) Os ganhos e as perdas resultantes de variação no justo valor, menos os custos de vender;
 - f2) Aumentos resultantes de compras;
 - f3) Redução devido a vendas;

- f4) Reduções resultantes de colheitas;
 - f5) Aumentos resultantes de concentrações de actividades empresariais;
 - f6) *Diferenças cambiais líquidas resultantes de transposição de DF para outra moeda de apresentação e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relate* (Rodrigues, 2005: p. 263); e
 - f7) Outras variações (¹⁶¹);
- g) A entidade “*é encorajada a divulgar, por grupo ou de qualquer outra maneira* (¹⁶²) *a quantia de alterações no justo valor menos os custos de vender incluída nos lucros ou prejuízos devido a alterações físicas e a alterações de preços*” (IASB, 2001: §51) (¹⁶³);
- h) As situações de excepção, ou seja, aquelas em que os activos biológicos em que o justo valor não possa ser mensurado fiavelmente, exigem, na terminologia da Norma, “divulgações adicionais”. Vejamos, pois, quais são nos termos do IASB (2001: §54):
- h1) Uma descrição desses activos biológicos;
 - h2) Uma explicação da razão por que não podem ser fiavelmente mensurados;
 - h3) Se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que caia o justo valor;
 - h4) O método de depreciação usado;
 - h5) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; e
 - h6) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com a perdas por imparidade acumuladas) no começo e no fim do período;
- i) No caso da situação anterior, a entidade deve proceder à reconciliação da alínea f), com as necessárias adaptações, evidenciando, adicionalmente, as seguintes quantias incluídas nos lucros ou prejuízos relacionados com esses activos biológicos:
- i1) Perdas por imparidade;
 - i2) Reversão das perdas por imparidade; e

¹⁶¹ Rodrigues (2005) aperfeiçoa a lista apresentada, alertando, que a reconciliação deve segregar os activos biológicos mensurados ao justo valor e os que são mensurados pelo modelo do custo, que, recorde-se, opera como excepção. Se assim não fosse não faria sentido o §54 da NIC 41.

¹⁶² Parece-nos infeliz esta redacção. Em bom rigor, “de qualquer outra maneira” pode não ser por grupo, como se pretende, no espírito da Norma, ser a regra!!

¹⁶³ Rodrigues (2005: p. 265) apresenta um mapa de conciliação dos efeitos dos dois tipos de alterações (físicas e preços) no resultado do período.

- i3) Depreciação;
- j) Para as situações em que o justo valor se torna fiavelmente mensurável para activos biológicos que estavam mensurados pelo modelo do custo, a entidade deve divulgar, nos termos do IASB (2001: §56):
 - j1) Uma descrição dos activos biológicos;
 - j2) Uma explanação da razão pela qual o justo valor se torna fiavelmente mensurável;
 - e
 - j3) O efeito da alteração;
- k) No que se refere aos subsídios governamentais definidos e regulados na NIC 41, deve ser divulgado:
 - k1) A natureza e extensão dos subsídios reconhecidos;
 - k2) As condições não cumpridas e outras contingências relacionadas;
 - k3) Diminuições significativas que se esperam ao nível dos subsídios governamentais, onde, obviamente, se inserem as situações de reembolso;
- l) Por fim, estipula o §53 da NIC 41 que, se causados por riscos climáticos, doenças e outros riscos naturais, ocorrer um acontecimento que dê origem a um item material de rendimento ou de gasto, a natureza e a quantia desse item devem ser divulgadas de acordo com a NIC 1.

Para terminar, atendendo à imensidão de divulgações exigidas pela NIC 41, estamos convictos que a conjugação de saberes teóricos e práticos, a breve trecho, definirá um conjunto de mapas auxiliares que facilitarão e tornarão mais legíveis e compreensíveis as referidas divulgações. É notório que as divulgações relacionadas com os produtos agrícolas são significativamente menores, quando comparadas com as inerentes aos activos biológicos. Esta situação não fica alheia à mensuração dos produtos agrícolas, no momento da colheita, aplicando-se, a partir desse momento, o modelo do custo.

4.4. Enquadramento do SNC e da NCRF 17 – “Agricultura”

A Comissão de Normalização Contabilística (CNC) no intuito de acompanhar os desenvolvimentos da UE ao nível da harmonização contabilística, apresentou, em Janeiro de 2003, um documento intitulado: Projecto de Linhas de Orientações para Um Novo Modelo de Normalização Contabilística (CNC, 2003) (¹⁶⁴).

Grosso modo, pretende-se criar um novo modelo contabilístico, que a CNC veio a apelidar Sistema de Normalização Contabilístico (SNC). Em bom rigor, o SNC proposto prefigura um modelo baseado em princípios e não em regras (rígidas), muito próximo, portanto, do modelo do IASB, alicerçado, sobremaneira na Estrutura Conceptual e nas Normas Internacionais de Contabilidade e suas interpretações. Pretende-se que o novo modelo atenda mais eficazmente às várias e diferenciadas necessidades de relato financeiro (¹⁶⁵). Em última análise, pretende-se que o SNC seja suficientemente flexível para acolher, sem grandes transtornos, as alterações às Normas adoptadas pela UE. Em suma, o objectivo do SNC visa revogar o POC e legislação complementar e dessa forma afirmar um novo paradigma contabilístico.

As alterações que se avizinham serão significativas. Não está em causa, definitivamente, uma questão de mecanização. A vantagem competitiva dos TOC residirá, sobremaneira, na compreensão e na definição de soluções que melhor traduzam a imagem verdadeira e apropriada. Elad (2004), a propósito dos sistemas contabilísticos de cariz francófono, isto é, baseados no custo histórico, defende que se deve proceder a uma revisão significativa, ou mesmo abandono completo dos “Planos de Contas”, no que se refere, muito concretamente, às disposições que a NIC 41 define para a agricultura (Elad, 2004: p. 621).

Cremos convictamente que a prática contabilística dos últimos trinta anos (¹⁶⁶) conquistou muitas virtudes e sucessos, mas também, como é normal, formatou a maneira de pensar a

¹⁶⁴ Consultável em http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/NCN_LO_CE_AprovadoCG.pdf, que passamos a designar CNC (2003).

¹⁶⁵ Não é nosso intuito, no presente trabalho, criticar o SNC, positiva ou negativamente; interessa-nos apenas, relativamente à versão que conhecemos na presente data, analisar o conteúdo da NCRF 17 – “Agricultura”, comparando-o, obviamente, com a NIC 41. Contudo, as últimas movimentações apontam para que, de facto, o SNC entre em vigor a partir de 01/01/2010. Anuncia-se a sua apresentação oficial para 23/04/09. Contudo, pensamos entregar a presente dissertação antes. De realçar que o motivo, por nós, invocado para a prorrogação do prazo inicial para a entrega da dissertação fundamentou-se na esperança de vermos publicada a redacção definitiva do SNC.

¹⁶⁶ Guimarães (2007) afirma: “...no ano (2007) em que o primeiro POC (POC/77) completa o seu 30º. Aniversário (1977-2007), será também, o ano da sua morte, deixando, contudo um herdeiro (o SNC) que exigirá

contabilidade. Esta situação será, em nosso entender, o factor retardador mais significativo ao actual processo de normalização contabilística em curso. Logo, não se afigura fácil, para a maioria dos profissionais da Contabilidade e da Auditoria (embora para estes, cremos que seja mais transparente e compreensível a mudança de referencial) alterar todo o seu conhecimento contabilístico já consolidado. É, portanto, extremamente importante que se inicie um processo de formação adequado à nova realidade. A título de exemplo, uma das diferenças visíveis entre as normas do IASB (e, portanto, do SNC) e o referencial contabilístico nacional (POC), consubstancia-se no seguinte: formato de apresentação das DF na base das NIC é flexível, sendo o formato normalizado em Portugal (¹⁶⁷).

O fulgor inicial demonstrando pela CNC, em Janeiro de 2003, veio a esbater-se progressivamente até Abril de 2007, concretamente até à realização de uma sessão, promovida pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, subordinada ao tema: “Apresentação para a Audição Pública do Novo Sistema de Normalização Contabilística”, que ocorreu em 16 de Abril de 2008, em Lisboa. A partir dessa data e por um período de 60 dias decorreu a audição pública do SNC. Os contributos, do público em geral e utilizadores das DF não foram significativos. Neste contexto, de pouca participação activa, a data limite para apresentação de propostas foi fixada em 31/07/07. A Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, apresentou uma proposta, datada de 30/07/07.

Grosso modo, a CTOC (2007) apresentou algumas propostas de melhoria ao nível da terminologia e outras relacionadas com o conteúdo, com especial destaque para a defesa da não necessidade de uma norma específica para as pequenas entidades. Por outro lado, defende que, se o plano de contas e as notas correspondentes fossem mais desenvolvidas, as NCRF quase não seriam necessárias. Por último, aproveita a oportunidade para apresentar uma proposta quanto à composição, papel e funcionamento da CNC, entre outras, onde exige um papel de elevada importância.

Entretanto, a CNC não divulgou quaisquer outros documentos, de evidenciação de progressos, mas, tudo indica, que face à catadupa de Regulamentos tendentes à melhoria e

dos profissionais (v.g. TOC, ROC e Docentes) uma educação e uma cultura contabilísticas mais internacionais (“Educação NIC/NIRF”)”.

¹⁶⁷ Baptista da Costa (2006: p. 20) questiona a flexibilidade tão anunciada e propalada, quando afirma o seguinte: “*embora a NIC 1 não obrigue as empresas a adoptarem modelos rígidos de DF, o certo é que em anexo se apresentam exemplos ilustrativos de tais modelos*”!

aperfeiçoamento das Normas adoptadas, esteve empenhada nessas actualizações. É nossa convicção, também, que não negligenciou nesse trabalho de minúcia o Relatório Final “Accounting Systems For Small Enterprises – Recommend – Tons And Good Practices”, de Novembro de 2008, elaborado pela Direcção Geral da Empresa e Indústria (CE, 2008b).

Este documento não funciona como imposição, nem sequer como uma posição inflexível tomada por parte da Comissão Europeia. Em bom rigor, o objectivo não é impor nova legislação, mas, sim, identificar boas práticas que as pequenas empresas devem ter em conta na definição e implementação dos seus sistemas contabilísticos. Aliás, como se refere CE (2008b: p. 24), nas conclusões: as recomendações apresentadas não devem ser entendidas como uma intromissão na soberania dos Estados-Membros no que diz respeito a matérias contabilísticas.

Tentar-se-á, com a moldura legal proposta (¹⁶⁸) que o SNC não resulte em dúvidas sistemáticas acerca da hierarquia de leis, como, não poucas vezes, surgem, sobremaneira do ponto de vista teórico, entre o POC (aprovado por Decreto-Lei) e, por exemplo, as DC, publicadas por mero Aviso. Segundo Góis (2000a), nalgumas situações de confronto e hierarquia de normas, *“muitos dos utentes aproveitam este formalismo para serem contrários à sua aplicação. Se o objectivo fosse exclusivamente a obtenção de “uma imagem verdadeira e apropriada” tais dúvidas não eram suscitadas”* (Góis, 2000a: p. 49).

Pelo facto da UE ter efectuado uma selecção parcial de normas para adopção, a CNC, em estreita consonância, só transpôs para o SNC as normas adoptadas. Excepção feita à (futura) NCRF 26 – “Matérias Ambientais”, que não se alicerça em qualquer NIC, mas sim, à semelhança do que já acontecia com a DC 29 – “Matérias Ambientais”, baseia-se na Recomendação da Comissão Europeia, de 30 de Maio de 2001 (¹⁶⁹). De entre as normas seleccionadas, inscrita a título de proposta, do SNC, encontra-se a NCRF 17 – “Agricultura”. Assim sendo, considera-se pertinente uma breve análise comparativa com o preceituado da NIC 41.

¹⁶⁸ Muito sucintamente, a moldura legal proposta compõe-se por um DL, Portarias e Avisos. DL deverá, em princípio, promover a criação do SNC; revogar o POC e legislação complementar; e identificar os destinatários. Ficará reservado para as portarias a apresentação dos modelos das DF bem como do Código das Contas. Por seu turno, os avisos servirão para publicar a Estrutura Conceptual, as NCRF, a NCRF para as Pequenas Entidades e as Normas Interpretativas (NI).

¹⁶⁹ Respeitante ao reconhecimento, mensuração e divulgação de matérias ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão de sociedade, publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, de 13 de Junho de 2001.

Antes de quaisquer outras considerações, parece-nos oportuno alertar para as inúmeras diferenças ao nível terminológico e de aperfeiçoamento que o Regulamento (CE) nº 70/2009, da Comissão Europeia, de 23 de Janeiro de 2009 (CE, 2009), trouxe para as Normas adoptadas e que, obviamente, ainda não estão expressas na redacção actual conhecida do SNC. Neste contexto, assume especial importância a substituição das expressões: “custos estimados no ponto de venda” e “custos no ponto de venda” por “custos de vender”. Inerente a esta inovação, aparente inofensiva, foi eliminado o §14 da NIC 41, referente à determinação dos custos no ponto de venda. Destes deveriam ser excluídos os custos de transporte e outros necessários para levar os activos para o mercado. Agora, na definição de “custo de vender”, são apenas excluídos os custos financeiros e impostos sobre o rendimento (¹⁷⁰). Grosso modo, alargou-se o âmbito e definiu-se melhor um conceito cuja utilização não se afigurava muito coerente.

Em termos de redacção, a NCRF 17 distribui-se por um número inferior de parágrafos (cinquenta e um) quando comparada com a NIC 41 (cinquenta e nove). Ainda relativamente a este item, a redacção da NCRF 17 afigura-se mais coerente, sobretudo no que se refere à sistematização e ao agrupamento das definições. Em nossa opinião a NIC 41 apresenta-se menos coerente, sobremaneira ao nível das “divulgações”.

Ao nível dos subsídios governamentais relacionados com activos biológicos mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, afere-se uma grande similitude entre as duas Normas (¹⁷¹), consequentemente, aproveita-se a oportunidade para defender que a coexistência de dois tratamentos distintos para os subsídios originará, necessariamente, alguma confusão, sobretudo nas situações em que um activo biológico mensurado ao custo possa ser fiavelmente mensurado pelo justo valor menos os custos de vender. A NIC 41, em bom rigor, não é autónoma, como já vimos, para regular o tratamento de todos os subsídios relacionados com a Agricultura.

Por seu turno, a NIC 20 não trata de todos os subsídios. Somos da opinião que os subsídios, independentemente do sector de actividade, deveriam ser tratados uniformemente, numa só

¹⁷⁰ Devido à importância do assunto e, sobremaneira, tendo em conta o alcance, estamos plenamente convictos que a redacção final do SNC reflectirá esta alteração.

¹⁷¹ Depois de corrigidas as alterações terminológicas, que a CNC deve concretizar brevemente.

Norma, pouco relevando para o efeito os activos relacionados. O cerne da questão, nos subsídios condicionais, resume-se ao cumprimento das condições e não ao tipo de activos ou situações que (eventualmente) são subsidiados. A prudência (maior exigência explícita), no reconhecimento dos subsídios da NIC 41 deveria figurar mais explicitamente na NIC 20.

Para completar a análise, pensamos de curial importância referir que a sistematização das divulgações exigidas, e, ou recomendadas apresenta-se melhor conseguida na NCRF 17 do que na NIC 41. Outra questão polémica relacionada com o SNC, geradora de muita controvérsia, tem a ver com a necessidade, ou não, de uma Norma específica para as Pequenas Entidades (PE), que o SNC prevê e defende. Na sequência de CE (2008b) e, sobretudo, alicerçados na nossa prática de consultoria e formação, defendemos que as PE devem, de facto, ser discriminadas positivamente.

Mas, é pertinente e legítimo perguntar em que moldes? As propostas de alterações do SNC geradas no período de debate público, aliadas ao amadurecimento das ideias e as reflexões do Relatório sobre Pequenas Empresas (CE, 2008b), deveriam conduzir a uma solução mais exequível e menos onerosa para as pequenas entidades (PE). Mas, a dúvida que Góis (2000b) colocou: se será o padrão tradicional (na base POC) o modelo contabilístico que será adoptado nas empresas de pequena e média dimensão está, hoje, substancialmente respondida. A resposta aponta para um modelo único: o SNC, embora com discriminação positiva para as PE.

Nas acções de formação da CTOC, da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, e outras, têm sido apontados como volume de negócios máximo (ou, melhor, na linguagem das NIC e do SNC, total de rendimentos), valores entre 500.000€ e 1.000.000€⁽¹⁷²⁾. Ora, quer INE (2007), quer a Direcção Geral de Contribuição e Impostos (DGCI, 2009), são unânimes em considerar abaixo desse limite de rendimentos entre 90% a 95% do total das sociedades activas⁽¹⁷³⁾. Sendo assim, a manter-se este figurino, a NCRF-PE será, em bom rigor, a regra de aplicação.

¹⁷² Na acção de formação da OROC, em 15/04/09, no Porto, subordinada ao tema “IAS/IFRS – Recentes Alterações” foram apontados dois limites máximos de verificação cumulativa para a perda de classificação PE: i) total de rendimentos inferiores a 1.000.000€ e ii) total de activo menor que 500.000€. Como até à presente data ainda não foi publicada a versão final do SNC, considere-se os valores apresentados apenas como hipóteses prováveis. Contudo, defendemos que, por analogia ao art. 262º do Código das Sociedades Comerciais, o número de trabalhadores deveria ser tido em conta.

¹⁷³ As estatísticas de ambas as entidades referem-se apenas a sociedades. Se considerarmos os Empresários em Nome Individual (ENI), com contabilidade organizada, a percentagem de exclusão será ainda maior. Assim sendo, estamos a falar de um universo, ao nível das sociedades, de mais de 90% (DGCI, 2009).

Daí julgarmos extremamente importante que tente, o máximo possível, compreender as especificidades das PE. Neste enquadramento, das pequenas entidades, deverá ser repensado se, por exemplo, as temáticas dos contratos de construção, dos benefícios dos empregados, da agricultura e dos impostos sobre o rendimento farão algum sentido arquitectarem, em primeira linha (¹⁷⁴), a NCRF-PE?

Ao defendermos que a NCRF-PE deve ser simplificada, nunca o conseguiremos completamente. Atente-se, por exemplo, à redacção respeitante aos activos fixos tangíveis, concretamente o §7.26, que nos fala de imparidade! Não havendo um capítulo autónomo para a imparidade, somos, logicamente, conduzidos para a NCRF 12 – “Imparidade de Activos”. Em suma, a redacção da NCRF-PE deve ser muito burilada e aperfeiçoada, ou, caso contrário, deve ser pura e simplesmente eliminada. Pensamos que a primeira hipótese é a mais adequada para a discriminação positiva das PE.

Retomando a análise da NCRF-PE, no que concerne à agricultura, também deve ser referido que as definições da norma mãe (quer da NCRF 17, quer da NIC 41) desapareceram, o que implica, para o utilizador da NCRF-PE, um recurso sistemático à redacção completa expressa na NCRF 17 para conhecer minimamente os conceitos utilizados. Caso contrário, a compreensão da mensuração pelo justo valor menos os custos de vender, entre outros aspectos, não será imediata e facilitada.

No que toca à mensuração dos activos biológicos e do produto agrícola, congratulamo-nos com a solução preconizada na NCRF-PE. Ou seja, nos casos de não existência de um mercado activo, que dificulta ou inviabiliza a mensuração pelo justo valor menos os custos de vender, o legislador propõe uma solução simplificadora, com recurso à mensuração pelo custos menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Ora, se a matéria da agricultura vier a ser excluída da NCRF-PE, e, portanto, se opte pela NCRF 17, o preparador das DF ver-se-á confrontado, em bom rigor, com as regras gerais da NIC 41 adoptada pela UE.

¹⁷⁴ Referimos “primeira linha” porque entendemos que, numa lógica de hierarquização de Normas, à semelhança do preceituado na actual DC 18, as Normas Gerais (que afinal são excepção, se atendermos ao número de utilizadores) aplicam-se, na íntegra, isto é, sem quaisquer restrições, sempre que a PE não encontre na NCRF-PE solução contabilística adequada às suas situações concretas. Neste contexto, qualquer PE pode optar pela aplicação das Normas Gerais, situação prevista, mas que, em nossa opinião, não reunirá grande número de adeptos.

Após esta exposição é pertinente trazer à liça a questão dos mercados activos, melhor dizendo, o processo simplificador de obtenção eficaz e fidedigna de valores base para a mensuração. Defendemos, anteriormente, que se procederá à fixação regular de valores, com carácter oficial, para os diversos activos biológicos e produtos agrícolas. Em caso de inexistência de mercado activo para determinados activos biológicos e, ou, produtos agrícolas, a solução passa pela mensuração com recurso ao modelo do custo (¹⁷⁵).

4.5. Considerações Finais

Analisámos, com a profundidade julgada suficiente, a NIC 41 e mais superficialmente a NCRF 17, chegando à conclusão que, pese embora alguns aspectos menos conseguidos, a mensuração pelo justo valor menos os custos de vender, proporcionam, às DF das empresas agrícolas, uma imagem mais verdadeira e apropriada. Vimos que interligadas à NIC 41 e, no SNC, à NCRF 17, existem algumas normas de aplicação privilegiada que interessa ter presente. No intuito de simplificar, apresentamos o Quadro 12, com indicação de normas que de alguma forma se relacionam com a agricultura.

Quadro 12 – Normas de Aplicação Privilegiada à Entidade Agrícola

Activos /Bens	Normas Aplicáveis	
	IASB / Normas Adoptadas pela UE	SNC
Matérias e bens adquiridos ao exterior e produtos agrícolas após colheita	NIC 2 - Inventários	NCRF 18
Terrenos e Propriedades: -para actividade produtiva -para arrendamento	NIC 16 - Activos Tangíveis NIC 40 - Propriedades de Investimento	NCRF 7 NCRF 11
Outros Activos Tangíveis	NIC 16 - Activos Tangíveis	NCRF 7
Activos Intangíveis	NIC 38 - Activos Intangíveis	NCRF 6
Locações	NIC 17 - Locações	NCRF 9

Fonte: Elaboração própria.

¹⁷⁵ Já existe o Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA), cujos objectivos se traduzem em: i) informar os decisores políticos, que têm a missão de acompanhar as políticas de mercado (nacionais e comunitárias); e ii) informar o próprio mercado e os seus agentes, prestando um serviço público de regulação (<http://www.gpp.pt/sima.html>, acedido em 15 de Abril de 2009). Muito sucintamente, o SIMA fornece para cada produto (que não diferencia entre activo biológico e produto agrícola), por região agrícola, e dentro desta por mercado, valores (preços de mercado) mínimos, máximos e o mais frequente.

Como descrevemos e analisámos um paradigma muito diferente do actual figurino em vigor, assente no POC e nas DC, consideramos útil e pertinente para completar os nossos intentos, que nos próximos capítulos, o estudo, de cariz mais prático, verse sobre dois blocos de questões. Por um lado, tentaremos dar resposta, nos capítulos seguintes, a algumas matérias mais polémicas, algumas delas suscitadas por Azevedo (2005), e por outro, analisaremos em que medida os TOC estão preparados para enfrentar o novo paradigma, no geral, e na actividade agrícola, em particular. Para o efeito, recorreremos à técnica da entrevista para a primeira situação e ao inquérito para atingir o segundo objectivo.

Capítulo V – Objectivos e Metodologia da Investigação Empírica

CAPÍTULO V

OBJECTIVOS E METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA

5.1. Considerações Introdutórias e Estrutura do Trabalho

Analizou-se, no capítulo anterior, do ponto de vista teórico, o enquadramento da aplicação da NIC 41, em termos gerais, extrapolando-se, depois, idêntica grelha de análise, reconhecidamente mais simplificada, para a NCRF 17, do SNC. O presente capítulo e o seguinte, revestirão um cariz mais prático, na medida em que se analisa e apresenta resultados de dados recolhidos junto de profissionais da contabilidade, quer práticos, quer docentes, quer, inclusive, elementos de entidades normalizadoras (concretamente, da CNC).

Na primeira parte, tentaremos dar resposta a um conjunto de questões relacionadas com a contabilidade agrícola, todas elas pouco lineares e, portanto, geradoras de controvérsia. Para o efeito, recorreremos a um estudo empírico, que se baseia na entrevista a várias personalidades reconhecidas como investigadoras, docentes, especialistas e também a alguns práticos, ou seja, preparadores das DF.

Na segunda parte, analisar-se-á, entre outros, a opinião dos TOC relativamente a várias questões e situações, desde a adequabilidade do modelo de mensuração pelo custo ou pelo justo valor às especificidades da contabilidade agrícola até à avaliação de aspectos específicos da NIC 41, como sejam, por exemplo, os subsídios governamentais e a mensuração dos activos biológicos e produtos agrícolas pelo justo valor menos os custos de vender. Tentaremos, também, analisar em que medida os TOC se preocupam com o novo SNC e como se encontram preparados para lidar com o novo paradigma contabilístico. Por fim, na esteira dos capítulos anteriores, apresentaremos algumas conclusões consideradas relevantes.

5.1.1. Estudo Empírico Baseado em Entrevistas

Na busca de respostas a algumas questões mais controversas realizámos um conjunto de entrevistas a especialistas da área com o intuito de analisar as diferentes opiniões existentes e, portanto, tentar apresentar soluções para essas mesmas questões.

No desenvolvimento e concretização do estudo ora apresentado verificámos que à medida que estudávamos e aprofundávamos as temáticas, outras dúvidas e controvérsias pertinentes foram surgindo. Especial destaque para aquelas questões que Azevedo (2005) suscita e que, em parte, deu resposta (¹⁷⁶). Outras encontram a sua génese no facto de, pelo menos em Portugal, não existirem ainda trabalhos e estudos empíricos que colmatem as nossas dúvidas.

Muito sucintamente, Azevedo (2005) propõe para reflexão mais aprofundada quatro questões pertinentes:

- i) **Correcção do valor das amortizações acumuladas.** Neste contexto, formula o problema da seguinte forma: “A NIC 41 estabelece a actualização anual, através da mensuração ao justo valor, dos activos biológicos. Ao efectuarmos estas alterações vamos ter de corrigir as amortizações acumuladas, por estarmos a alterar o valor do bem”. Nestas situações, o que se afigura mais adequado: “levar essas alterações a reservas, a capital, a resultados transitados ou a custos ou proveitos...?” (ob. cit.: p. 136);
- ii) **Ciclo de produção não termina na colheita.** Recorde-se que, por regra, os produtos agrícolas são mensurados pelo justo valor menos os custos de vender no momento da colheita. A partir desta etapa aplica-se a NIC 2 – “Inventários”. É um facto indiscutível que existem muitos casos em que o ciclo de produção não termina na colheita dos produtos agrícolas (¹⁷⁷). Em suma, é pertinente discutir a aplicabilidade de Normas distintas para a vida do mesmo produto agrícola;
- iii) **Imputação a resultados de valores não realizados.** O tratamento da NIC 41 (e da NCRF 17) prevê que ganhos ou perdas por alterações de justo valor no reconhecimento inicial e em cada data de balanço sejam incluídos nos lucros e perdas do período em

¹⁷⁶ Concretamente no ponto 2.4.2. – Problemas Derivados da Aplicação da NIC 41 (Azevedo, 2005: p. 136-140).

¹⁷⁷ Sublinhe-se que esta questão assume especial importância para a autora uma vez que retrata a realidade do sector vitivinícola, onde o ciclo de produção tende a terminar no produto resultante do processamento após colheita: o vinho, e não na colheita (vindima).

que surjam. Como é evidente, trata-se de resultados não realizados. Que cautelas e atenções nos exige esta realidade?; e

- iv) **Activos gerados internamente.** Azevedo (2005) coloca a questão, relativamente, por exemplo, a sementes que serão utilizadas em culturas futuras (no próprio ou em períodos posteriores), se deverão ser mensuradas nos termos da NIC 38 – “Activos Intangíveis”, uma vez que, em bom rigor, são gerados internamente.

Além destas questões pensamos ser pertinente apresentar à discussão mais duas, da nossa lavra, sendo elas:

- v) A NIC 41 prevê um tratamento diferenciado para os subsídios condicionais e incondicionais relacionados com activos biológicos mensurados pelo justo valor menos os custos de vender. Ora, se a NIC 20, que define a regra geral do tratamento dos subsídios, assume-se incapaz para regular alguns subsídios específicos, concretamente alguns da agricultura, podem surgir problemas relacionados com a hierarquização de Normas, bem como, algumas dificuldades de aplicação, quer duma (NIC 41), quer doutra (NIC 20); e
- vi) Por último, uma questão, a nosso ver, extremamente importante, que têm inerente a diferenciação entre o preço de venda e o valor de mercado. Relaciona-se também com possíveis situações de anormalidade e de subjectividade nas transacções. Em suma, pretende-se analisar os limites do conceito de mercado activo.

Expostas as questões que traduzem as nossas preocupações, compete-nos, neste momento, definir o objectivo geral do estudo e elencar os objectivos específicos que nos propomos atingir. Assim, o objectivo geral do estudo consiste em conhecer a opinião e soluções propostas de agentes conceituados, conhecedores da realidade nacional da contabilidade agrícola, acerca de questões controversas ou inovadoras, relacionadas com a NIC 41 (e a NCRF 17, que, tudo indica, constará do novo paradigma contabilístico nacional, o SNC).

No que concerne aos objectivos específicos, apresentamo-los agrupados por áreas temáticas, sendo eles:

1. Subsídios:

- 1.1. Recolher opiniões sobre o tratamento diferenciado dos subsídios governamentais da NIC 41; e
- 1.2. Identificar propostas de tratamento que a redacção final do SNC deveria acolher.

2. Valorização dos Produtos Agrícolas:

- 2.1. Obter opinião sobre adequabilidade e praticabilidade da mensuração dos produtos agrícolas pelo justo valor apenas até ao momento da colheita; e
- 2.2. Recolher propostas alternativas.

3. Activos Biológicos Gerados Internamente:

- 3.1. Recolher a opinião se a mensuração dos activos biológicos gerados internamente estão sujeitos às mesmas regras e restrições dos activos intangíveis (regulados na NIC 38).

4. Alterações de Justo Valor e Depreciações Acumuladas:

- 4.1. Conhecer se o conceito de mensuração pelo justo valor menos os custos de vender foi assimilado e compreendido;
- 4.2. Analisar até que ponto a excepção na mensuração à regra, isto é, a utilização do modelo do custo, dificulta, em termos de operacionalidade, o processo contabilístico; e
- 4.3. Recolher opinião se os efeitos da alteração de modelo de mensuração deverão, ou não, reflectir-se no resultado do período.

5. Justo Valor e Resultados não Realizados:

- 5.1. Recolher opinião sobre os resultados não realizados incluídos nos Capitais Próprios; e
- 5.2. Identificar propostas de atenuação ou resolução da controvérsia identificada.

6. Subjectividade no Valor da Transacção e Valor de Mercado:

- 6.1. Conhecer a percepção que os agentes têm do conceito de “mercado activo”; e
- 6.2. Recolher opinião para o tratamento de um caso específico, que reveste um carácter de anormalidade e subjectividade.

5.1.1.1. Metodologia de Recolha de Dados e Sua Análise

No intuito de simplificar a exposição e porque, em nosso entender, se reveste de importância capital, utilizamos este ponto para justificar e explicar a metodologia utilizada, desde o instrumento de recolha de dados eleito, passando pela caracterização da amostra, e culminando, obviamente, na apresentação e interpretação de resultados.

5.1.1.1.1. Selecção de Instrumento de Recolha de Dados

Tendo em consideração os objectivos apresentados, bem como a natureza das matérias em análise, parece-nos que o recurso à entrevista se configura como o instrumento mais eficaz

(¹⁷⁸). Segundo Bogdan e Biklen (1994) *in* Carvalho (2003), a entrevista em profundidade é o instrumento mais recomendável às situações em que o investigador anseia resposta a questões relevantes para as quais não encontra soluções satisfatórias na documentação e trabalhos disponíveis. Segundo Almeida e Pinto (1990), entende-se, grosso modo, por entrevista em profundidade aquela que é centrada no entrevistado e em que há normalmente uma seriação prévia de questões básicas (nucleares, centrais) a colocar que delimitam, com alguma maleabilidade, os temas a abordar.

Coloca-se, desde logo, uma questão pertinente, partindo do facto que desempenhamos o papel de entrevistador: urge definir os entrevistados. Exige-se, no mínimo, a qualidade de informadores qualificados, como Carvalho (2003) os designa. Em suma, estes intervenientes no e do processo comunicacional, no papel de entrevistados, devem, à partida, ser conhecedores, estudiosos e, ou, técnicos das matérias em investigação. Neste sentido Quivy e Campenhoudt (1998) defendem, como interlocutores válidos, no processo de entrevista, enquanto entrevistados, três categorias de pessoas, englobando a primeira, precisamente, docentes, investigadores especializados e peritos (¹⁷⁹).

Uma vez que, sem rodeios, reconhecemos algumas insuficiências ou incoerências nos nossos conhecimentos, admitindo também que algumas situações apenas foram muito pouco ou de forma incipiente estudadas, adequa-se ao nosso caso concreto, na opinião de Ghiglione e Matalon (2001) a modalidade de entrevista semi-directiva. Ou seja, aquela que, nas palavras de Carvalho (2003: p. 150) “*visa a produção de um discurso contínuo sobre dada problemática mantendo constantes aspectos essenciais pelo investigador*”.

Como vantagem mais notória da entrevista, identificamos a faculdade de gerar diversidade de respostas e, conseqüentemente, uma riqueza de possibilidades e perspectivas, proporcionando, não poucas vezes, resultados inesperados. Em suma, a diversidade e a riqueza de opinião permitem uma melhor compreensão da problemática sujeita a investigação. E não esqueçamos que, invocando Ryan *et al* (2004), investigar é descobrir e engloba desacordos, críticas, possibilidades e erros. Ainda, no lote das vantagens, Quivy e Campenhoudt (1998) apelam

¹⁷⁸ De sublinhar que a nossa apresentação segue, de perto, a metodologia utilizada por Carvalho (2003).

¹⁷⁹ A título de curiosidade, a segunda categoria engloba as testemunhas privilegiadas e, por fim, na terceira categoria inclui-se o público a que o estudo diz directamente respeito.

para que o espírito do investigador permaneça continuamente atento, de modo que as suas intervenções tragam elementos de análise tão fecundos quanto possível.

Ao invés, como fraquezas ou desvantagens (¹⁸⁰), a entrevista tem inerente, logo à partida, uma maior exigência do entrevistador, não só em termos de tempo como e, especialmente, no que se refere à sua preparação e especialização. Por último, não esqueçamos os inconvenientes associados à relação do entrevistado com o entrevistador e à presença deste último, podendo muitas vezes revelar-se constrangedora e inibidora de respostas, como, aliás, alerta Carvalho (2003).

5.1.1.1.2. Caracterização da Amostra

Defendemos, na esteira de Quivy e Campenhoudt (1998) e Carvalho (2003), que os entrevistados devem ser investigadores da especialidade e efectivamente informadores qualificados e, desculpem-nos a redundância, informados. Consideramos ainda importante a qualidade de interessados (¹⁸¹). Ou seja, estamos a falar de indivíduos conhecedores do problema em análise e que possuam uma atitude e postura dialogantes.

Face à problemática em análise, ou seja, muito sucintamente, a mensuração de activos biológicos e produtos agrícolas pelo justo valor, não se revelou fácil a selecção de indivíduos conhecedores da temática (¹⁸²), quer pela sua acção, posição ou contacto no terreno. Portanto, neste contexto, o universo do nosso estudo foram todos os agentes do mercado nacional que participam no processo de normalização e regulação contabilística, os que preparam e auditam informação financeira, bem como os que se dedicam à docência das matérias contabilísticas e relacionadas. Consequentemente, reconhecemos, que o nosso universo não é, determinável, embora o possamos segmentar da seguinte forma: **i)** entidades normalizadoras; **ii)** docentes/investigadores; e **iii)** preparadores das DF (¹⁸³).

¹⁸⁰ Que existem em todos os instrumentos de investigação científica. O importante, independentemente dos instrumentos e dos processos, consiste em otimizar as vantagens e minimizar os aspectos menos positivos.

¹⁸¹ Embora, em nossa opinião, o entrevistador deva assumir um papel importantíssimo na motivação do entrevistado.

¹⁸² Sobremaneira no seio dos preparadores das DF; vulgo, práticos. Pese embora as diligências efectuadas, como se poderá reparar no Anexo IV, o Preparador P3 viria a reconhecer, ao longo da entrevista, que o seu conhecimento das matérias não era tão profundo e consolidado como inicialmente (ele próprio) pensava.

¹⁸³ Carvalho (2003) considera também um outro segmento (não taxativamente), o dos investidores/credores. Inicialmente este grupo fazia parte dos nossos intentos. Contudo, à medida que fomos conhecendo melhor o

Definido o universo, partiu-se, seguidamente, para o tamanho da amostra. Apostámos mais na qualidade dos entrevistados do que na quantidade dos mesmos, na convicção da ideia defendida por Ghiglione e Matalon (1997: p. 55) in Carvalho (2003: p. 151): “*é inútil prever um grande número de entrevistas: a qualidade da pesquisa será muito pouco melhorada*”. Assim sendo, considerámos adequada uma amostra constituída por dez elementos, que sintetizamos no Quadro 13.

Quadro 13 – Caracterização dos Entrevistados

Código	Categoria	Entidade / Função
N1	Normalizadores	CNC
N2		CNC
D/I1	Docentes/ Investigadores	Investigador / Académico
D/I2		Investigador / Académico
D/I3		Académico
P1	Preparadores	TOC, Colaborador de SROC, Formador
P2		ROC
P3		TOC, Consultor, Responsável de Gabinete
P4		TOC - Responsável de Gabinete
P5		TOC, Consultor-Formador

Fonte: *Elaboração Própria*

Para a selecção da amostra foi utilizada a amostragem por quotas. Verificou-se a preocupação de obtenção de equilíbrio entre os teóricos (normalizadores e investigadores/docentes) e os práticos (preparadores das DF). No processo de selecção da amostra tivemos em consideração alguns critérios, que sintetizamos no Quadro 14.

Quadro 14 – Critérios Para a Selecção da Amostra

- Profissional competente em cada segmento, representativo ou conhecido;
- Conhecedor das matérias abordadas, em especial da NIC 41, NIC 20 e NCRF 17;
- Com experiência na função em que foi entrevistado; e
- Com disponibilidade e interessado no estudo.

Fonte: *Elaboração Própria a partir de Carvalho (2003: p. 152).*

“terreno”, fomos conduzidos a considerar que os agentes deste quarto segmento não estavam suficientemente conhecedores das especificidades da NIC 41 e, ou, da NCRF 17. Por isso, decidimos não o considerar.

Refira-se que a verificação conjunta dos critérios foi ponto de honra. Mas, na óptica do entrevistador, além dos critérios supra-referidos foi analisada a relação benefício-custo, e, sobremaneira, o interesse e o entusiasmo no projecto dos potenciais entrevistados. Não é descabido mencionar a enorme dificuldade que enfrentámos para conseguir cinco entrevistados no segmento dos preparadores (práticos) que conhecessem ou dominassem as matérias em análise. Para conseguir cinco práticos cumpridores dos critérios mínimos de selecção, tivemos que contactar, a título exploratório, cerca de cinquenta profissionais.

5.1.1.1.3. Processo de Recolha de Dados

Definidas as etapas anteriores, isto é, a concepção dos objectivos da entrevista e a selecção da amostra, resta-nos conceber um conjunto de perguntas adequadas às metas que se pretendem atingir. Foi neste sentido que concebemos um plano de entrevista a concretizar, norteado e balizados na literatura da especialidade. Deste trabalho resultou o Guião da Entrevista (Anexo III) que, revela, em nossa opinião, uma entrevista em consonância com as preocupações que nos propomos analisar mais profundamente, ficando completamente em aberto o surgimento de outras opiniões e juízos sobre a temática central, uma vez que, como já referimos, as entrevistas são conduzidas por um referencial de perguntas-guia, e não por perguntas inflexíveis ou fechadas.

As entrevistas foram realizadas por um único entrevistador, desde Julho de 2008 a Dezembro de 2008 ⁽¹⁸⁴⁾. A marcação das entrevistas ocorreu de acordo com a disponibilidade apresentada pelos entrevistados ⁽¹⁸⁵⁾. Como método de trabalho, apesar da existência do Guião de Entrevista, as questões não foram colocadas necessariamente pela ordem que se apresentam no guião, mas sim à medida da oportunidade criada, sobretudo pelo entrevistado. Independentemente da opinião ortodoxa, extrema ou inovadora, tentou-se, com as limitações do ser humano, apresentar uma postura de disponibilidade e interesse pelas opiniões dos entrevistados. Nesta senda, e como recomenda a praxis científica, expressa, entre outros, por Carvalho (2003: p. 153), evitou-se *produzir qualquer tipo de juízo relativamente às ideias manifestadas*.

¹⁸⁴ Não esqueçamos que em simultâneo foi lançado o inquérito que serve de base ao trabalho desenvolvido na segunda parte deste capítulo.

¹⁸⁵ De realçar que num caso específico de um Docente/Investigador a entrevista foi, em bom rigor, atípica. No primeiro encontro foi explicado em pormenor os objectivos e o alcance da mesma e só posteriormente, nos foram remetidas, via correio electrónico, as opiniões expressas, obviamente sob a forma escrita.

5.1.1.1.4. Modelo de Análise de Dados

Segundo Quivy e Campenhoudt (1998) a análise de conteúdos consiste, grosso modo, no conjunto de técnicas de análise que descreve, utilizando procedimentos objectivos e sistemáticos, o conteúdo das mensagens. Sublinhe-se que *“a análise de conteúdo não tem como objectivo compreender o funcionamento da linguagem”* (ob. cit.: p. 226). Ao invés, independentemente da minúcia, o objectivo centra-se em *“obter um conhecimento relativo a um objecto exterior a eles mesmos”* (ob. cit.: p. 227). Neste caso específico utilizou-se a análise de conteúdo do tipo qualitativo para proporcionar o tratamento do discurso produzido pelos entrevistados.

Uma vez que se utilizou um referencial de perguntas-guia, obteve-se, consequentemente, um vasto leque de opiniões e, portanto, torna-se necessário sistematizar o discurso dos entrevistados de forma a torná-los mais compreensíveis e comparáveis. Para o efeito, recorreremos à construção de uma grelha de análise (Anexo IV), tomando como precaução a proposta de Miles e Huberman (1994) in Carvalho (2003), ou seja, optando por uma redacção de resumo, sem perder informação significativa e fora de contexto. A grelha de análise, consiste numa tabela de dupla entrada, com as respostas em linha e a identificação dos entrevistados em coluna. Para a identificação do entrevistado, foi atribuído um código constituído por uma ou duas letras, que traduzem as iniciais do segmento que representam e por um número que corresponde à ordem dentro do segmento, que por sua vez indica a ordem de realização da entrevista. Reservamos a letra “N” para os normalizadores; o conjunto “DI” para os Docentes/Investigadores; e “P” para os preparadores das DF.

No capítulo seguinte procede-se à análise de dados, que se traduzirá numa apresentação bastante descritiva dos resultados, com o intuito de melhorar a compreensão. Os resultados são apresentados de acordo com cada área temática. Por outro lado, para que surta o efeito desejado, no fim da análise de cada área, apresentamos uma síntese e comentários críticos sobre o seu conteúdo, procurando, sempre que possível, relacioná-los com o enquadramento teórico da presente dissertação.

5.1.2. *Análise Descritiva Baseada nos Inquéritos*

Na segunda parte do nosso trabalho procedemos a um estudo empírico de forma a aferir o conhecimento e compreensão do SNC com mensuração ao justo valor para a agricultura. O justo valor assume especial importância ao nível NIC 41 – “Agricultura”, que, por sua vez, influencia, condiciona e alicerça a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 17 – “Agricultura”, do propalado SNC, apresentado à audição pública, cuja aprovação oficial se espera a todo o momento.

Neste ponto iremos analisar em que medida os Técnicos Oficiais de Contas (TOC), activos na Região Centro, conhecem o SNC e a NIC 41, bem como se esta norma permite uma imagem mais verdadeira e apropriada, face à utilização do custo histórico. Analisa-se também a (in)adequação do custo histórico ao sector agrícola e alguns aspectos específicos da NIC 41. Por fim, analisa-se se o valor de mercado/justo valor, comparado com o custo histórico, assume maior ou menor complexidade de operacionalização e implementação.

5.1.2.1. Notas de Enquadramento e Justificação da Ferramenta Utilizada

Este trabalho foi baseado num inquérito por questionário, que consideramos reunir as melhores condições para atingir os objectivos pretendidos. Nesse sentido, Ghiglione e Matalon (2001) defendem que o questionário representa o único meio de obtenção de informações pretendidas quando se procura ter conhecimento sobre muitos comportamentos de uma mesma entidade. Assim, ao considerarmos cada TOC como uma entidade, que responderá, ou não, acerca de um vasto conjunto de situações, este método afigura-se-nos como adequado aos nossos intentos.

Os mesmos autores na enumeração de vantagens e desvantagens adstritas à utilização do inquérito, apresentam como vantagem considerável o grau de liberdade proporcionado ao inquirido, uma vez que é anónimo. Desta feita, defendem que se assegura, por um lado, uma menor atitude defensiva por parte dos inquiridos e, por outro, consigna ao processo de investigação um menor grau de interferência do investigador. Outra vantagem a não desprezar resume-se ao facto de ser uma técnica e ferramenta relativamente simples de usar. Defendem ainda que *“em comparação com a análise das estatísticas existentes, o inquérito apresenta,*

neste caso, duas vantagens: permite observar relações ao nível dos indivíduos e obter informações mais ricas sobre cada um” (Ghiglione e Matalon, 2001: p. 17).

Como desvantagens, Ghiglione e Matalon (2001: p. 14) defendem “*que independentemente das virtualidades assinaladas, permanece o facto de o inquérito ser totalmente dependente da linguagem*”. Obviamente que um dos aspectos primordiais na concepção do questionário tem a ver com o processo comunicacional, assumindo importância capital que os inquiridos e o investigador conheçam e utilizem a mesma linguagem (ou código). Ainda na esteira destes autores, a questão semântica é primordial se queremos evitar possibilidades de leitura múltipla, que, certamente, podem causar respostas enviesadas. Neste sentido, também Hill e Hill (2008) analisam as distorções e dificuldades que as palavras polissémicas, isto é, com vários significados e, ou, sentidos, podem causar nos resultados do inquérito. Mais ainda, a questão tende a agravar-se no caso de traduções.

Estas debilidades e ambiguidades que a metodologia do questionário tem inerente obrigaram-nos a tomar um conjunto de precauções e acções no intuito de as minimizar e neutralizar. Com efeito, procedemos a estudos preliminares junto de técnicos e investigadores experientes. Ao nível da linguagem utilizada e à estruturação do questionário sublinhe-se que a versão final (Anexo V) resultou do aperfeiçoamento de duas versões anteriores. Conseguimos estas melhorias com a realização de dois pré-testes ao inquérito junto de vários TOC, em várias localidades da Região Centro. Para analisarmos e interpretarmos o conhecimento e compreensão do SNC com mensuração ao justo valor para a agricultura, procedemos à análise descritiva resultante do tratamento dos dados obtidos através do inquérito.

5.1.2.2. Descrição da População em Estudo e Identificação da Amostra

Para concretizar os nossos objectivos, uma vez que os TOC seriam os inquiridos, considerámos, *a priori*, a possibilidade da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC) poder constituir-se nossa parceira, já que, em bom rigor, tutela a profissão de TOC. Neste sentido iniciámos o processo comunicacional explicando os nossos objectivos e em que medida se afigurava necessário a autorização e o envolvimento da CTOC.

Em resposta à nossa solicitação (¹⁸⁶), a CTOC informou-nos que o total de TOC activos, em Portugal, ascende a 74.568 indivíduos, sendo oriundos da Região Centro (¹⁸⁷), 14.002 indivíduos (¹⁸⁸). Em bom rigor, na Região Centro, encontram-se 18,8 % dos TOC activos, que representa o universo a inquerir.

Com o desenvolvimento da investigação apercebemo-nos que os valores apresentados pela CTOC relativamente aos TOC activos não se afigurava muito coerente. Consequentemente, solicitámos informação acerca dos TOC que efectivamente exercem a profissão. A resposta foi conhecida em 10 de Novembro de 2008, com valores bastantes diferentes dos já conhecidos. Face ao exposto, o universo a inquerir, assumiu outro figurino. O número de TOC que efectivamente exercem a profissão em Portugal ascende a 31.700. Desses, 6.428 TOC exercem a sua actividade na Região Centro, ou seja, por outras palavras, o nosso estudo incidiu sobre 20,3% dos TOC em efectivo exercício de actividade.

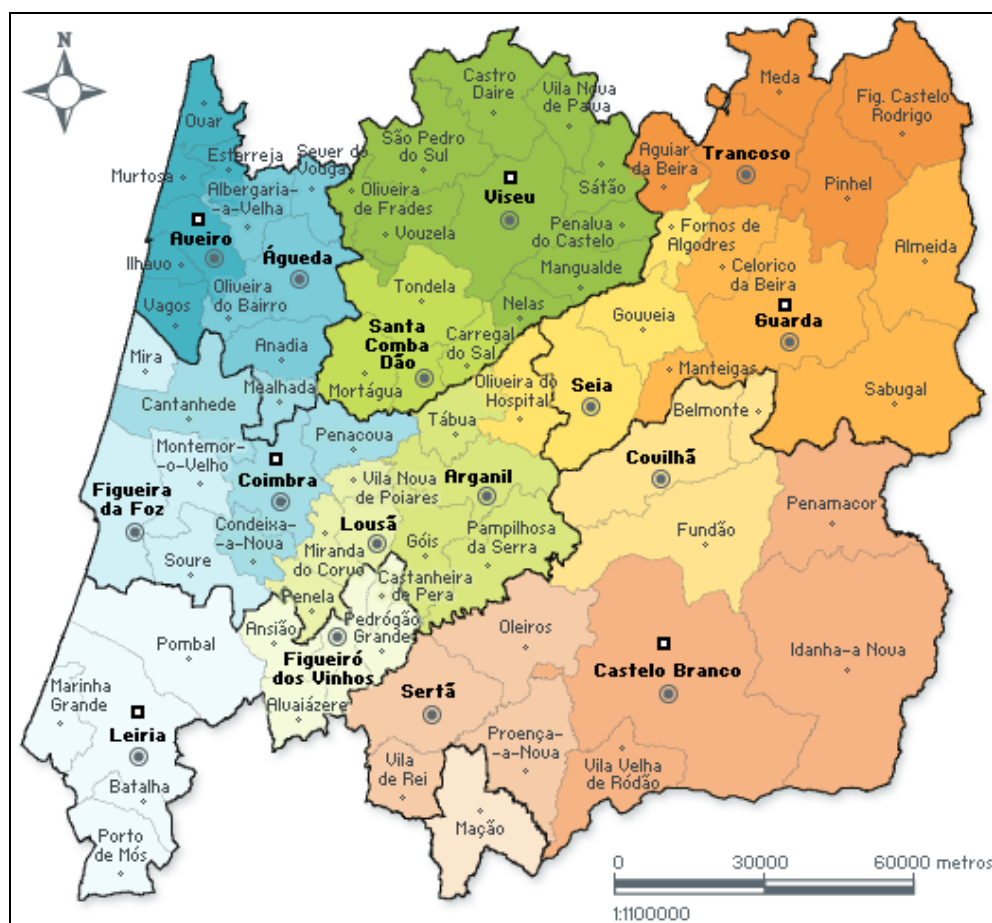
Quando falamos em Região Centro (NUT II) estamos a referimo-nos concretamente aos distritos de Aveiro, Castelo Branco, Coimbra, Covilhã, Guarda e Viseu, que se traduz na Figura 2.

¹⁸⁶ De realçar que, numa primeira fase, concretamente em 06 de Novembro de 2007, solicitámos à CTOC o nome e a morada dos TOC para que os pudéssemos entrevistar, ou seja, inicialmente tínhamos pensado apenas no instrumento entrevista. A CTOC, invocando a protecção jurídica das bases de dados, aconselhou, em boa hora, em alternativa, o lançamento de inquérito em futuras acções de formação. Posteriormente, a 13 de Fevereiro de 2008, solicitámos o número de TOC activos a nível nacional e na Região Centro.

¹⁸⁷ Segundo a Nomenclatura de Unidades Territoriais Estatísticas, Nível II (NUT II).

¹⁸⁸ Informação obtida por *email*, em 07 de Março de 2008.

Figura 2 – Delimitação da Região Centro (NUT II)



Fonte: Extraído de www.ccdrc.pt/regiao/mapa-da-regiao/mapa-nut.gif, acedido em 17/03/2009.

Como trabalhamos com base em estatísticas agrícolas porque, recorde-se, o nosso estudo incide sobre a agricultura, torna-se importante analisar que distritos, ou parte deles, abrange e estão sob tutela da Direcção Regional de Agricultura e Pescas (DRAP) do Centro.

De realçar que até 01 de Março de 2007 (¹⁸⁹), assistia-se à não coincidência do âmbito de actuação das Direcções Regionais de Agricultura (DRA) com o Nível II da Nomenclatura de Unidades Territoriais para Fins Estatísticos (NUTS) do continente (¹⁹⁰). Contudo, por força do disposto no Decreto Regulamentar n.º 12/2007, de 27 de Fevereiro, passou a verificar-se uma coincidência plena, uma vez que passaram, ao nível do continente, a existir apenas cinco (em

¹⁸⁹ O Decreto Regulamentar 12/2007, de 27 de Fevereiro, define, no seu artigo 14.º, a sua entrada em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao da sua publicação.

¹⁹⁰ As DRA eram as seguintes: Entre Douro e Minho e Trás-os-Montes, Norte; Beira Litoral e Beira Interior; Lisboa e Vale do Tejo; Alentejo, Algarve e, também, Açores e Madeira.

vez das sete anteriores) DRAP, que são: DRAP do Norte; DRAP do Centro; DRAP de Lisboa e Vale do Tejo; DRAP do Alentejo e DRAP do Algarve (¹⁹¹).

Muito sucintamente, podemos sistematizar em três categorias as razões que nos conduziram a optar pela Região Centro para lançamento do inquérito: **i)** uma pessoal e, ou, profissional; **ii)** outra relacionada com o número de TOC e sua assiduidade nas acções de formação da CTOC; e, por último, **iii)** uma outra relacionada com a importância das explorações agrícolas existentes na região, com especial destaque para a mão-de-obra adstrita.

Quanto à primeira ordem de razões, a pessoal e, ou, profissional, compete-nos informar que nos últimos dez anos, enquanto Consultor-Formador do Programa REDE, do Instituto de Emprego e Formação Profissional (IEFP) (¹⁹²), o autor teve a possibilidade de apoiar mais de 250 empresas, incluindo Gabinetes de Contabilidade, em toda a Região Centro.

No que se refere à segunda categoria de razões, não esqueçamos que a Região Centro concentra cerca de 20,3 % dos TOC activos a exercer efectivamente a profissão. Não é alheio a esse facto o número de acções de formação eventual que a CTOC (¹⁹³) realiza na Região Centro. Normalmente, em número superior às de qualquer outra região, incluindo Açores e Madeira.

Por último, a terceira ordem de razões prende-se com a importância (relativa) da própria Região Centro. No intuito de corroborar essa ideia, apresentam-se, seguidamente, no Quadro 15, alguns indicadores e informações, sempre que possível, comparados com o todo, ou seja, com a população.

¹⁹¹ Além, obviamente, da DRAP dos Açores e da DRAP da Madeira. Para melhor compreensão vd. DL n.º 209/2006, de 27 de Outubro, sobre a Lei Orgânica do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas.

¹⁹² O Programa Rede – Consultoria, Formação e Apoio à Gestão de Pequenas Empresas, foi uma iniciativa desenvolvida pelo IEFP, desde 1998 até 2007, que visava o reforço da capacidade competitiva das pequenas empresas (até 49 trabalhadores), através de metodologias inovadoras de Consultoria-Formativa e qualificação do emprego adaptada à realidade de cada empresa beneficiária.

¹⁹³ A CTOC tem, geralmente, ao dispor dos TOC, além da formação à distância, três modalidades de formação: **i)** a eventual, com duração de cerca de oito horas; **ii)** segmentada, a qual pode configurar-se até 16 horas; e, por fim, **iii)** permanente, por via de regra entre vinte e trinta e duas horas.

Quadro 15 – Indicadores Região Centro – Agricultura, em 2005

INDICADOR / AGREGADO	NOTAS	REGIÃO CENTRO	%	PORTUGAL	OBSERVAÇÕES
- Nº de Explorações	a)	94.572	29,2%	323.920	a) BL + BI
- Mão-de-Obra Agrícola	a)	149.024	37,3%	400.021	a) BL + BI
- Contabilidade Agrícola:					
- Contabilidade Organizada	a); b)	4.685	5,0%	24.107	b) Em Portugal: 7,4%
- Registo Despesas e Receitas	a); b)	4.387	4,6%	24.645	b) Em Portugal: 7,6%
- Sem Registo Sistemático	a); b)	85.500	90,4%	275.168	b) Em Portugal: 85%

Notas: BL – Beira Litoral + BI – Beira Interior.

Fonte: Elaboração Própria (a partir de INE (2006b) e INE (2006c)).

Segundo Hill e Hill (2008), o número de respostas obtidas raramente coincide com o número de casos da amostra. Há, portanto, por regra, um conjunto significativo de pessoas e, ou, entidades que não respondem. Neste contexto, os autores distinguem **amostra reduzida** de **amostra alvo**. A primeira corresponderá apenas a uma parte da **amostra alvo**. De realçar que o processo que utilizámos para lançar o questionário proporcionou-nos resultados em que a amostra reduzida ascende a 56 % da amostra alvo.

O lançamento do inquérito foi, excepto em duas acções de formação (Coimbra e Aveiro) explicado, lançado, acompanhado e recolhido por nós. Nalgumas acções de formação, com por exemplo Fátima, Guarda/Castelo Branco, Santarém e Viseu, contámos com o apoio dos representantes da CTOC (¹⁹⁴).

5.1.2.3. Objectivos e Hipóteses a Testar

Na análise descritiva, e tendo por base as medidas de tendência ou localização central (média, moda e mediana), construímos a topologia das características mais frequentes apontadas como determinantes para os nossos objectivos. Segundo Pestana e Gageiro (2003), esta análise centra-se no estudo de características não uniformes das unidades observadas ou experimentais,

¹⁹⁴ Sublinhe-se que o apoio se traduziu muito simplesmente em alertar, por parte de responsáveis das mesas constituídas, para o facto de um colega estar a lançar um inquérito sobre uma matéria pouco estudada. Estas curtas e simples palavras fundamentam substancialmente, mas não totalmente, a elevada percentagem da amostra reduzida.

descrevendo os dados através de indicadores chamados estatísticos, como é o caso da média, moda e desvio padrão.

O estudo de localização permite indicar o valor em torno do qual se concentram as variáveis. Assim, a medida de localização mais utilizada é a média aritmética. Já a moda corresponde ao valor com maior frequência ou maior valor frequente (casos ou valores mais usuais). Por sua vez, a mediana é definida pela sua posição na sucessão das observações ou na distribuição de frequências, correspondendo à observação central.

Definimos quatro objectivos para concretizar este estudo mais especificamente:

- **Objectivo i):** avaliar o nível de conhecimento que os TOC têm do SNC e da NIC 41 – “Agricultura”;
- **Objectivo ii):** analisar se os TOC consideram ou não adequado o paradigma do custo histórico (actualmente em vigor) como resposta às especificidades do sector agrícola;
- **Objectivo iii):** avaliar se o justo valor preconizado na NIC 41 e no SNC permite uma melhor imagem verdadeira e apropriada da empresa agrícola do que a utilização do custo histórico; e
- **Objectivo iv):** avaliar se a utilização do justo valor, como regra de mensuração, proporciona, em quantidade e complexidade, mais trabalho para o TOC.

Não esqueçamos que independentemente das técnicas e métodos utilizados, a estatística descritiva e a expressão gráfica de dados, na opinião de Quivy e Campenhoudt (1998), são muito mais do que simples métodos de exposição dos resultados. Mesmo assim, tomando em consideração essa afirmação, não pode substituir a reflexão teórica prévia, a única a fornecer critérios explícitos e estáveis para a recolha, a organização e, sobretudo, a interpretação dos dados, assegurando, assim, a coerência e o sentido conjunto do trabalho. É nesta senda que desenvolvemos a investigação.

5.1.2.3.1. Recolha de Dados

Ora, como a nossa investigação passa por solicitar a opinião dos TOC da Região Centro, antes de mais, efectuámos à CTOC dois pedidos: **i)** informação sobre os TOC activos que desenvolvem efectivamente actividade em termos nacionais e para a situação concreta da Região Centro e **ii)** autorização para lançar o questionário nas várias Acções de Formação e Reuniões Livres (das Quartas-Feiras).

No que se refere ao primeiro pedido, após várias diligências e distorções no processo comunicacional, obtivemos os dados pretendidos, como já referimos, em 10 de Novembro de 2008. Ficámos a conhecer que na Região Centro operam 20,3% dos TOC efectivamente activos em Portugal.

Para o exercício da actividade de TOC, e tendo em consideração que este profissional é o responsável pela regularidade (e legalidade) da contabilidade e dos aspectos fiscais das entidades suas clientes, torna-se necessário, amiúdes vezes, a participação em acções de formação, seminários ou outros com o intuito de se conhecer e analisar novas leis, normativos ou para efectivar actualizações ou reciclagem de conhecimentos.

A CTOC, consciente e conhecedora desta necessidade, definiu no seu Regulamento de Controlo de Qualidade um sistema de créditos, exigindo aos TOC, entre outros, a obtenção de uma média anual de trinta e cinco créditos, em formação promovida pela CTOC ou por ela aprovada e reconhecida (ministrada por outras entidades). De realçar que estas disposições se aplicam apenas aos TOC que exercem, de facto, a profissão e não a todos os inscritos. Este apontamento é precioso na medida que permite compreender que, em princípio, os participantes nas acções de formação são, quase exclusivamente, os TOC que exercem efectivamente a profissão.

No que diz respeito ao segundo pedido, sublinhe-se, desde já, que a CTOC apoiou e incentivou este trabalho de investigação. Como a recolha de dados decorreu entre 14 de Maio e 03 de Julho de 2008 ⁽¹⁹⁵⁾, tivemos como limitação o número reduzido de acções de formação

¹⁹⁵ Note-se que o prazo inicial para a conclusão da dissertação era 31/10/2008. Contudo, uma vez que não foi publicada a redacção definitiva do SNC, decidimos solicitar a prorrogação do prazo que, face às razões invocadas, nos foi, obviamente, proporcionado, concretamente até 30/04/2009.

(presenciais), mais especificamente as designadas “Eventuais”, de oito horas de duração. Ora, face a este constrangimento, decidimos avançar para o lançamento do questionário nas “Reuniões Livres das Quartas-Feiras”.

Em termos práticos, a amostra alvo distribuiu-se pelos distritos que compõem a Região Centro: Aveiro, Castelo Branco, Coimbra, Guarda, Leiria e Viseu. Contudo, no intuito de recolher algumas informações adicionais, sobretudo de cariz prático quanto à contabilização de diversas operações relacionadas com a transformação de activos biológicos, decidimos lançar o inquérito também em Santarém. Isto porque Santarém tem como distritos limítrofes, entre outros, Leiria e Castelo Branco. O Quadro 16 indica os locais, os participantes, a amostra alvo e a amostra reduzida, bem como o tipo de acção onde foi lançado o questionário. O “FE” refere-se a “Formação Eventual” e “RL” designa “Reuniões Livres das Quartas-Feiras”:

Quadro 16 - Análise da População e Amostra

QUESTIONARIOS					
Locais Questionário	Tipo Acção	TOC Participantes	Amostra Alvo	Amostra Reduzida	%
Aveiro	RL	75	75	51	0,680
Coimbra	RL	50	50	39	0,780
Covilhã	RL	56	56	42	0,750
Fátima	FE	380	325	141	0,434
Guarda/C.Branco	RL	40	40	37	0,925
Leiria	RL	170	150	80	0,533
Santarém	FE	225	170	74	0,435
Viseu	RL	93	93	68	0,731
Totais		1014	959	532	0,555

Fonte: Elaboração própria.

Uma primeira consideração acerca do Quadro 16: nas acções das Reuniões Livres, excluindo Leiria, o valor mínimo de resposta face à amostra alvo foi superior a 73 %, tendo, inclusive, atingido um valor superior a 92 % na Guarda/Castelo Branco, o que denota quanto menor for o grupo envolvido no inquérito, maior é a nível de resposta. De realçar que as Reuniões Livres no que se refere à Guarda e Castelo Branco, devido ao menor número de TOC naquela região, funcionam rotativamente: uma vez na Guarda, outra em Castelo Branco. Assistimos à acção realizada na Guarda.

5.1.2.3.2. Fiabilidade do Inquérito

Como garante da fiabilidade, atente-se ao facto de termos baseado o inquérito unicamente na revisão da literatura efectuada. Isto permitiu-nos, como é óbvio, um controlo inicial muito forte sobre o inquérito. Também, já o referimos anteriormente, efectuámos diligências necessárias para garantir um questionário compreensível e de respostas objectivas. Antes do lançamento final do inquérito procedemos a vários pré-testes, que nos proporcionou, de facto, introduzir algumas correcções e alterações no intuito de se tornar mais compreensível e menos susceptível de gerar dúvidas nas respostas. Inclusive, introduzimos duas novas questões, concretamente (na redacção final) a nove e a treze (vd. Anexo V).

Convém referir que o inquérito assumiu, a título definitivo, a forma de questionário. Excepto uma questão sobre o tipo de lançamento contabilístico, todas as questões foram formuladas do tipo fechado, com dois objectivos distintos: **i)** reduzir as opções de resposta e **ii)** acelerar o processo de análise de dados, uma vez que a grande questão em análise circunscreve-se ao conhecimento ou não da NIC 41 e do SNC. Como nos propomos averiguar no nosso primeiro objectivo se os TOC têm ou não pouco conhecimento dessas matérias, não se nos afigura razoável questionar, desde logo, particularidades ou situações demasiado específicas ou técnicas a quem (eventualmente) pouco poderá conhecer das Normas em análise.

As diligências efectuadas e a metodologia seguida, bem como as preocupações elevadas ao nível da polissemia e a auscultação de técnicos e investigadores credenciados, permite-nos concluir que o questionário se afigura, em termos globais, de fiabilidade pouco questionável.

5.1.2.3.3. Dificuldades e Constrangimentos

Ao nível das dificuldades, uma vez ultrapassadas as questões e dúvidas de índole técnica, resta-nos a problemática da logística. Não esqueçamos que nos deslocámos a todos os Distritos da Região Centro, bem como à sede da CTOC, em Lisboa.

Um aspecto particular das dificuldades da logística consistiu, tão só, na existência de várias portas de entrada e de saída, como, por exemplo, em Fátima, Leiria e Santarém, que

reconhecemos não ter controlado como o planeado. Poderá existir, a nosso ver, relação entre este facto e o menor nível de resposta (vd. Quadro 16). Pese embora a identificação destas situações, estamos convictos que o processo de investigação, bem como a ferramenta seleccionada, não são colocadas em causa.

5.2. Algumas Notas Recapitulativas do Estudo Empírico

Na primeira parte do trabalho, as entrevistas realizadas permitem-nos aferir sobre alguns constrangimentos existentes no que toca a subsídios relacionados com activos biológicos mensurados pelo justo valor menos custos de vender; no que se refere à problemática dos resultados não realizados; e, ainda, no esclarecimento da determinação do justo valor a partir do preço do mercado e não do valor efectivado nas transacções.

Resta-nos, evidentemente, apresentar algumas notas recapitulativas, bem como, e principalmente, as conclusões que o estudo empírico ora concluído nos permite retirar. É importante que os profissionais da contabilidade, não só os TOC, acompanhem o desenrolar e o fervilhar do processo de inovação na normalização contabilística. Não esqueçamos que as NIC estão presentes, a par e passo, na realidade contabilística. Existem empresas que as aplicam directamente por definição e imposição do DL 35/2005, de 17 de Fevereiro, desde 01 de Janeiro de 2005. O funcionamento do SNC e a sua compreensão assentam fundamentalmente nas NIC, uma vez que a sua concepção se baseia forte e substancialmente naquelas normas, bem como na EC do IASB.

Descritos os objectivos e metodologias da investigação empírica, antevê-se, conseqüentemente, que o capítulo seguinte (o sexto) servirá para darmos conta da análise e interpretação dos resultados.

Capítulo VI – Análise e Interpretação de Resultados

CAPÍTULO VI

ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE RESULTADOS

6.1. Resultados Baseado em Entrevistas

Tal como fizemos no capítulo anterior, vamos analisar os resultados do nosso trabalho prático discriminando separadamente as conclusões obtidas nas entrevistas e nos inquéritos. No sentido de se conseguir uma melhor sistematização e compreensão, procederemos à análise das entrevistas seguindo, uma a uma e na sequência do Anexo III, as perguntas-guias, simplificando, obviamente, o título.

6.1.1. Subsídios Governamentais na Actividade Agrícola

No que se refere ao tratamento diferenciado, na NIC 41, para os subsídios condicionais e incondicionais, a generalidade dos entrevistados concorda com as disposições da NIC. Destaque apenas para P3 que afirma conhecer menos bem a Norma e, cremos, fruto dessa insuficiência, propõe o tratamento de todos os subsídios governamentais (e outros) numa só Norma que poderia ser a NIC 20.

A defesa da opinião do tratamento diferenciado, alicerça-se, grosso modo, em três ordens de razões. A primeira defende que a NIC 20 é “demasiado optimista” (expressão de N2), e, portanto, haveria, no entender de N1, que incutir-lhe laivos de prudência, ou seja, os subsídios condicionais só devem ser reconhecidos após a satisfação de todas as condições subjacentes. Desta opinião, e nestes termos, partilham todos os DI’s, bem como todos P’s, excepto P5, que alega a existência de “activos contingentes”, enquanto o subsídio não for reconhecido, e, portanto, nessas condições, não deve ser reconhecido, mas sim apenas divulgado. Constitui, em suma, a segunda razão. Por último, a terceira consubstancia-se com a afirmação de DI2 que defende que a NIC 41 segue mais o principio da legalidade do que o princípio da substância sobre a forma.

Quanto ao segundo objectivo para esta temática, recorde-se: identificar propostas de tratamento que a versão final do SNC, deveria acolher, afigura-se unânime que: **i)** deve haver tratamento diferenciado para os subsídios condicionais e incondicionais, logo com um maior grau de prudência e numa redacção menos optimista (sujeita a interpretações diversas); e como opinião geral que **ii)** deveria existir apenas uma Norma (aponta-se como mais adequada a NIC 20) para tratar a problemática dos subsídios. Neste contexto, taxativamente, DI1, P2, P4 e P5 não se prenunciam a este respeito.

Como síntese desta área temática, podemos apresentar:

- a) A generalidade dos entrevistados concorda com o tratamento diferenciado para os subsídios condicionais e incondicionais. Porém, não concorda que seja só para a agricultura e concretamente no que diz respeito aos relacionados com activos biológicos mensurados pelo justo valor menos os custos de vender. Antes pelo contrário, defendem, na sua maioria, que tal tratamento se deveria generalizar independentemente do sector de actividade;
- b) Por outro lado, e no seguimento da opinião anterior, a generalidade dos entrevistados defende que haveria de existir uma só Norma para os subsídios, independentemente de se relacionarem com a actividade agrícola, ou não. A Norma a assumir este papel deveria prever e impor maior rigidez e objectividade na contabilização dos subsídios, defendendo alguns entrevistados, sobremaneira os N, um maior grau de prudência. Os que propõem uma Norma específica para o tratamento dos subsídios, elegem a NIC 20.

6.1.2. Valorização dos Produtos Agrícolas

Recorde-se que o *“produto agrícola dos activos biológicos de uma entidade deve ser mensurado pelo seu justo valor menos os custos de vender no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da IAS 2 – Inventários ou uma outra Norma aplicável”* (IASB, 2001: §13).

Relativamente a esta temática, os entrevistados encontram-se divididos. Os normalizadores (N1 e N2), o DI1 e os preparadores P1, P2 e P4 defendem que o tratamento preconizado na NIC 41 é adequado e invocam as seguintes razões, a título de justificação:

- a) Afigura-se mais coerente com a Estrutura Conceptual (EC) (N2);
- b) No momento da colheita e após esta deixam de verificar-se “tantos factores não controláveis” (opinião de P1 e N1); e
- c) As sementes, por exemplo, comportam-se como quaisquer outras existências (P2 e P4), não se justificando, portanto, qualquer tratamento especial.

Ao invés, os defensores do não, isto é, aqueles que defendem uma incoerência na mensuração (DI2, DI3, P3 e P5), esgrimem os seguintes argumentos:

- a) Na opinião de DI2 existe uma clara contradição neste tratamento com o espírito das NIC e da EC;
- b) Por seu turno, DI3 considera que é difícil determinar o momento da colheita e, por conseguinte, proceder à mensuração fiável; e
- c) P5 não concorda com a existência, para o mesmo produto, de dois modelos de mensuração. Defende, inclusive, para suprir este constrangimento, a aplicação em todo o ciclo da mensuração do justo valor.

Portanto, no intuito de alcançar o objectivo específico de recolher propostas alternativas ao tratamento preconizado, devemos centrar a análise nas opiniões discordantes. Mas, como reparámos, anteriormente, apenas P5 propõe um tratamento alternativo que, grosso modo, pressupõe a utilização da mensuração pelo justo valor até ao fim do ciclo do produto, excepto se, no momento da colheita, não existir mercado activo. DI2, apesar de considerar uma contradição, não avança com qualquer proposta. Em bom rigor, constata uma contradição, mas também não é muito notório, na sua opinião, se concorda ou discorda. Neste contexto, atendendo à competência e qualidades reconhecidas dos entrevistados, parece-nos que a grande maioria (sete entrevistados) concorda, expressa ou tacitamente, com o tratamento preconizado na NIC 41. Opinião contrária mais convicta surge, como vimos, de um preparador da informação financeira. De realçar que os outros preparadores não apresentam, para a discordância, razões dignas de referência.

Assim, à laia de conclusão, afigura-se adequado o tratamento preconizado para a mensuração dos produtos agrícolas colhidos de activos biológicos, embora, reconheçamos, na esteira dos defensores de outro tratamento, que não se afigura fácil determinar o momento de colheita. Diríamos de outra forma, do ponto de vista teórico não é difícil proceder à sua identificação.

Contudo, na esfera do processo (prático) contabilístico, de evidenciação inequívoca, configura-se um objectivo de difícil concretização. Mesmo atendendo às interrogações pertinentes de Graça (2005) a este propósito, concretamente no caso do sector vitivinícola, somos da opinião que a solução proposta por P5 é muito complexa de se adoptar. Logo à partida, pelo facto de alguns produtos agrícolas colhidos de activos biológicos, no momento de colheita, perderem a capacidade de transformação biológica. Nestas situações em nossa opinião, não faz qualquer sentido continuar a aplicar a NIC 41. Portanto, defendemos que o tratamento preconizado na NIC 41 é o mais adequado.

Também na hipótese de produtos biológicos continuarem sujeitos a transformação biológica após o momento da colheita e imputados, por exemplo, ao sector agro-industrial, continuamos a defender a não aplicação da NIC 41, invocando o fundamento que o conceito de actividade agrícola da NIC 41 não inclui os processos subsequentes, como sejam o agro-industrial, o industrial, o comercial e outros. Em suma, a maioria dos entrevistados defende que o actual tratamento é o adequado. No que se refere ao tratamento alternativo apenas P5 ousa propô-lo.

6.1.3. Produtos Agrícolas Gerados Internamente

A questão em debate encontra fundamento de, não poucas vezes, os produtos agrícolas (v.g. sementes) serem susceptíveis de, em colheitas futuras, virem a produzir novos activos biológicos. Graça (2005), devido às similitudes dos processos de geração, traz à colação as disposições da NIC 38 como solução para a mensuração destes activos. Portanto, as questões colocadas aos entrevistados foram no sentido de recolher a opinião se, nestes casos, as disposições da NIC 38 – “Activos Intangíveis” se aplicam.

Apenas dois entrevistados (DI2 e P2) não defendem literalmente que a NIC 38 não é aplicável a estas situações. Contudo, a resposta dada por ambos, constitui um forte sintoma que defendem também, para a situação concreta, a não aplicação da NIC 38. Vejamos, DI2 afirma *“as sementes são indiscutivelmente activos tangíveis, algo de material que pode ser fiavelmente mensurado”*. Por sua vez, P2 defende que, para as sementes *“alterações de valor, inclusive resultantes da passagem para o modelo do custo para o justo valor devem ser reflectidas no resultado do período”*. Alguns entrevistados partilham da opinião que tais activos (produtos agrícolas) podem ser, na maioria das vezes, fiavelmente mensurados, sobretudo quando existe mercado activo para os mesmos (o caso concreto de P1).

De sublinhar que N1, além de defender a não aplicação da NIC 38 nestas situações, e de defender que, por regra, é possível uma mensuração fiável, defende ainda que essa mensuração se processe pelo justo valor menos os custos de vender, sobretudo quando diz “*uma vez que é quase impossível atribuir-lhe um custo de produção*” (¹⁹⁶).

Em suma, as sementes são, por regra, fiavelmente mensuradas pelo justo valor menos os custos de vender, encontrando tratamento adequado no seio da NIC 41 e, obviamente, na NCRF 17, não sendo, por isso, necessário recorrer às disposições da NIC 38, desde logo porque não se trata de activos intangíveis.

6.1.4. Alterações do Justo Valor e Depreciações Acumuladas

O IASB (2001: §12) prevê, como princípio basilar, a actualização anual do justo em cada data de balanço. Ora, ao efectuarmos estas alterações vamos ter de corrigir as depreciações acumuladas, excepto se o justo valor coincidir com o valor líquido contabilístico (¹⁹⁷). Num contexto de diminuta prática contabilística assente no paradigma do justo valor e da completa inexistência de trabalhos tendentes à explicação e operacionalização do SNC, Azevedo (2005) ousa suscitar esta polémica que, face aos recentes desenvolvimentos, nos sentimos mais confortáveis e habilitados a sistematizar.

No capítulo anterior, aquando da análise da NIC 41, explicámos que no actual paradigma é possível encontrar vários activos mensurados quer pelo modelo do custo, quer pelo justo valor. Embora nunca se refira taxativamente, nem na NIC 41, nem na NCRF 17, os activos (biológicos ou não), mensurados pelo justo valor não são susceptíveis de depreciação (¹⁹⁸). De outra forma, só estão sujeitos a depreciação os activos mensurados pelo custo. Neste contexto, acontecerá amiúdes vezes a quantia escriturada (líquida, obviamente) não traduzir a quantia recuperável. Nestes casos, estamos perante perdas por imparidade.

¹⁹⁶ Alertámos, no capítulo anterior, para as dificuldades de utilizar na mensuração de activos biológicos o modelo do custo. Mas, em simultâneo, evidenciamos preocupações acrescidas ao nível do (futuro) desenvolvimento da contabilidade interna relacionada com a agricultura, porque o justo valor, pode induzir facilitismo e inércia, sobremaneira nas micro e pequenas empresas, na determinação de custos de produção com base no modelo do custo. Consequentemente, a contabilidade interna poderá não acompanhar a evolução da contabilidade geral.

¹⁹⁷ Entenda-se por valor líquido contabilístico, no paradigma POC, a diferença entre o imobilizado bruto valorizado a custo de aquisição, ou revalorizado, deduzido das respectivas depreciações. No paradigma do SNC o conceito é mais refinado, uma vez que o activo, no modelo custo, é mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda de imparidade acumulada.

¹⁹⁸ Se assim não fosse, o tratamento contabilístico destas situações, além de confuso, tornava-se impraticável. Nem o refinamento das divulgações tornaria a informação suficientemente esclarecedora e transparente.

Pereira (2008) exemplifica, alicerçado na proposta conhecida do SNC, a contabilização das perdas por imparidade, bem como as respectivas reversões quando se verificarem (¹⁹⁹). Mas, reconhecemos, a avaliar pela nota explicativa (do SNC) à conta “439 – Activos Fixos Tangíveis – Perdas por Imparidade Acumuladas”, apresentada por Rodrigues (2005), que compreende na explicação a coexistência de “depreciações” e “perdas por imparidade”, que não se afigura fácil compreender e transpor correctamente para a prática contabilística estes conceitos.

O SNC reserva contas autónomas, como aliás já evidenciámos, para o registo dos ganhos e perdas por alterações de justo valor (²⁰⁰). Normalmente, num activo biológico mensurado pelo justo valor menos os custos de vender, em cada data de balanço, não se apuram nem se reconhecem perdas por imparidade ou reversões de perdas por imparidade. Reconhecem-se, isso sim, ganhos ou perdas, respectivamente por aumentos ou por reduções de justo valor.

A situação complica-se se admitirmos que um determinado activo biológico, inicialmente reconhecido pelo custo, a partir de determinado momento é possível mensurá-lo fiavelmente pelo justo valor menos custos de vender. Nesta situação, coloca-se, de facto, a questão de saber, como reconhecer os efeitos da mudança de modelo de mensuração. Em nossa opinião, as alterações, ganhos ou perdas, deverão ser reconhecidas no resultado do período (²⁰¹). Depois destes esclarecimentos parece-nos pertinente analisar as opiniões e comentários dos entrevistados a propósito desta temática.

Apenas DI2 e P5 respondem convictamente que as correcções das depreciações acumuladas devem ser reflectidas em contas de capital próprio. DI2 invoca que as *“depreciações constituem componentes especiais de origens de recursos de um elemento específico. Como tal, as correcções deverão ser levadas a capitais próprios”*. Por sua vez, P5 admite, em bom

¹⁹⁹ No caso concreto de propriedades de investimento, utiliza para a primeira situação o seguinte lançamento: débito: 654 – “Perdas por Imparidade em Propriedades de Investimento”; crédito: 429 – “Propriedades de Investimento – Perdas por Imparidade”. Para a reversão propõe: débito: “429”; crédito: 7624 – “Reversões em Propriedades de Investimento”.

²⁰⁰ Para os ganhos utiliza-se a conta “77 – Ganhos por Aumentos de Justo Valor”; e para as perdas propõe-se a conta “66 – Perdas por Redução de Justo Valor”.

²⁰¹ Esta situação exige um maior desenvolvimento, que nos conduziria a análise da NIC 8, concretamente para avaliar e determinar se se trata de uma alteração de uma política contabilística, de uma alteração de estimativa contabilística ou, inclusive, de erros fundamentais. Como sabemos, a opção não é aleatória, pois pressupõe tratamentos diferenciados: prospectivo, no caso das estimativas e retrospectivo nas outras situações. Defendemos, no alinhamento de Azevedo (2005), que se trata de alterações de estimativas contabilísticas. Pensamos que a análise exaustiva da NIC 8 não enriqueceria o âmago do nosso trabalho e a nossa opinião não inferioriza os objectivos definidos.

rigor, a correcção em resultados do período só para activos biológicos correntes. Isto porque, afirma “*para os activos cujos benefícios económicos sejam de longo prazo (imobilizado, na sua linguagem), os ganhos devem ser diferidos até que sejam realizados*”. Assim, em conformidade, propõe a utilização de contas de reservas não distribuíveis. Questionado sobre o tratamento das perdas, estas seriam, em sua opinião, consideradas como gastos de período, independentemente de estarem relacionadas com activos correntes ou não correntes.

Todos os outros entrevistados, excepto P3 que invoca desconhecer a Norma suficientemente nesta matéria, defendem que eventuais correcções de alteração de valor devem ser reflectidas no resultado do período. Especial atenção para as opiniões dos normalizadores (N1 e N2) que são os únicos entrevistados que demonstram clarividência na diferenciação entre perdas por imparidade (e reversões) e alterações de justo valor. Ambos reforçam a ideia que os activos (biológicos, ou não) mensurados pelo justo valor não estão sujeitos a depreciação.

A título de síntese, a ideia defendida pela generalidade dos entrevistados vai no sentido de as correcções das depreciações acumuladas, bem como as alterações do justo valor serem reflectidas nos resultados do exercício. Esta é também a nossa opinião. No que se refere aos entrevistados que defendem a utilização de contas de capital próprio, parece-nos que não existe coerência no tratamento proposto.

A solução defendida por DI2 é rebatida se atendermos que existem alguns activos (v.g. alguns terrenos) que estão associados à produção de benefícios económicos futuros mas que não estão sujeitos a depreciação. Relativamente a P5, a sua solução afigura-se incoerente uma vez que, por exemplo, para activos biológicos correntes e não correntes propõe tratamentos diferenciados, o que se revela complexo em termos práticos e de controlo contabilístico. Por outro lado, o tratamento diferenciado para os ganhos e as perdas não acolhe a nossa simpatia porque vai contra a filosofia de mensuração da NIC 41.

Então, tendo em consideração os objectivos específicos propostos, conclui-se que os entrevistados assimilaram e compreendem a filosofia da mensuração pelo justo valor, reconhecendo, na sua maioria, que o facto de um determinado activo, ser mensurado, em períodos diferenciados, pelo modelo do custo e através do modelo do justo valor, tem inerente uma complexidade operacional significativa. Por fim, oito dos entrevistados defendem que estes efeitos devem ser traduzidos no resultado do período.

6.1.5. *Justo Valor e Resultados Não Realizados*

Como considerações introdutórias, tenha-se em atenção que os princípios basilares da 4ª Directiva, como Elad (2004) recorda, só permitem a inclusão, nas DF, de resultados realizados. Daqui a origem da polémica que colocamos sob análise.

Relativamente a esta temática, as respostas são menos conciliadoras e, portanto, mais divergentes. Começamos por analisar, em primeiro lugar, se é admissível o reconhecimento de resultados não realizados. Como resposta a esta questão concreta, apenas DI2 e P5 consideram que a contabilidade não deveria reconhecer resultados não realizados. Logo, nesta perspectiva, consideram, no geral, o justo valor como potenciador de criação de resultados não realizados. Inclusive, P5 defende que os ganhos não realizados devem ser considerados em contas de reservas não distribuíveis até ao momento em que se tornem realizáveis. De resto, todos os restantes entrevistadores aceitam, de forma pacífica, o reconhecimento de resultados não realizados e, portanto, admitem também que os mesmos estejam incluídos nos capitais próprios.

Especial destaque para a fundamentação de N1 e N2. Ambos reconhecem a existência de resultados não realizados, actualmente, na vigência do POC. N1 traz à discussão uma situação tão simples quanto o justo valor ⁽²⁰²⁾ em moeda estrangeira que a conta “caixa” apresenta. Por seu turno, como justificação, DI1 declara: *“a solução enquadra-se na filosofia actualmente vigente do IASB”*.

No seio dos defensores, ou pelo menos não opositores radicais, do reconhecimento de resultados não realizados, a proposta de solução para atenuação do constrangimento converge para uma “boa” (P3); “aprofundada” (N1); “adequada” (N2 e P4) e “mais cuidada” (DI1) divulgação da situação e seus efeitos. P4 vai mais longe e defende que o órgão de gestão, nestes casos, deveria ter responsabilidades acrescidas expressamente definidas no Código das Sociedades Comerciais (CSC). Quanto à distribuição de resultados não realizados, quer N2, quer DI3 defendem que estes não devem ser distribuídos, exigindo os entrevistados DI3 e P2 a sua não tributação ⁽²⁰³⁾.

²⁰² Justo valor porque, antes de mais, é o mercado (cotação) que define os valores de referência para a mensuração destas disponibilidades em concreto.

²⁰³ Em nossa opinião trata-se de uma questão de extrema importância mas não se afigura oportuno o seu tratamento no âmbito deste trabalho. Contudo, alertamos para a imensidão de autorizações legislativas insertas no

Em defesa da sua não distribuição, N2 defende que o CSC e legislação complementar deveriam ser alterados em conformidade. Desta forma prática seriam evitadas muitas situações de gravidade assinalável. À laia de conclusão, parece-nos que é admissível o reconhecimento de resultados não realizados. Como forma de atenuação ou resolução de situações menos transparentes é importante, na opinião dos entrevistados (e na nossa), proceder à divulgação das situações de uma forma mais adequada, cuidada e, acrescentamos, transparente. Neste contexto, exige-se que o CSC seja alterado em conformidade, isto é, no sentido de permitir só a distribuição de resultados realizados. Neste enquadramento, defendemos que não seria descabido, no modelo de Balanço proposto pelo SNC, os capitais próprios fossem subdivididos em “realizados” e “não realizados”. Se esta opção for acolhida, faria todo o sentido o próprio plano de contas ser alterado em conformidade.

6.1.6. Subjectividade no Valor de Transacção e Valor de Mercado

Para a recolha de opiniões colocámos à consideração dos entrevistados a seguinte questão: Suponhamos que um determinado activo biológico, por exemplo, um cavalo de 2 anos, é vendido a um coleccionador que paga um valor exorbitante por esse exemplar, por razões subjectivas. Como valorizar, nessa mesma exploração agrícola (vendedora), os restantes cavalos? Melhor, qual será o justo valor para os restantes cavalos?

Todos os entrevistados, sem excepção, consideram que o justo valor dos restantes activos (cavalos) não deve ser determinado com base no preço concreto da transacção, mas sim no valor de mercado. É pertinente questionar: se as partes são conhecedoras do activo e do negócio porquê uma discrepância do valor da transacção face ao valor de mercado? Como tentativa de resposta invocam, em suma: **i)** o carácter excepcional da operação (DI1); **ii)** a existência de condições subjectivas e subjectividade (DI3 e P3); ou, também, **iii)** “condições extraordinárias e não frequentes”. Ou seja, todos consideram que a situação descrita não corresponde ao justo valor definido pelo mercado activo, por se tratar de uma situação anormal, excepcional ou extraordinária. Em nossa opinião, o coleccionador, mais alicerçado em razões subjectivas do que em decisões racionais (e empresariais), dificilmente preenche os requisitos de parte interessada e conhecedora do negócio.

OE para 2009, no sentido de se definir as situações de tributação, de não sujeição e isenção. Em bom rigor, de uma vez mais, se tentar a convivência menos tensa entre contabilidade e fiscalidade.

Destaque para as opiniões de N1 e N2 (normalizadores) que, segundo a nossa análise, consideram o tema em análise tão trivial, imediato e inequívoco que não afloram as suas respostas, dizendo apenas, secamente, que o valor da transacção no caso concreto apresentado, não pode constituir o valor de mercado. N2 chega a questionar-nos, invertendo a situação, isto é, recoloca a questão: e se o cavalo fosse vendido por um valor bastante inferior ao de mercado para realização imediata de dinheiro, qual seria o justo valor?

Realce para a opinião de DI2 que, discordando também que o valor da transacção em análise constitua o justo valor, fundamenta a sua tomada de decisão com o princípio de que a utilidade de cada elemento patrimonial é variável. Consequentemente, o valor também o será. Nesta senda afirma: *“o facto do cavalo ter sido vendido por determinado valor não quer dizer que os outros também sejam. Logo, o valor assim apurado não constitui base para determinar o justo valor”*. Apesar da argumentação requintada, a mesma aplica-se, nos exactos termos, no modelo da mensuração pelo custo. Melhor dizendo, também nos activos mensurados pelo custo a utilidade de cada elemento patrimonial é variável, consequentemente o seu valor também.

A título de síntese, todos os entrevistados consideram, ainda que implicitamente, na mensuração dos activos biológicos, o valor de mercado sobrepõe-se ao valor efectivo de determinada(s) transacção(ões). Assim, parece-nos que o conceito de mercado activo está assimilado. No que se refere ao tratamento contabilístico consideramos, na óptica do vendedor, que o custo da venda deve ser mensurado pelo justo valor menos os custos de vender.

6.1.7. Algumas Notas Recapitulativas

As entrevistas concretizadas proporcionaram-nos, entre outros, um enriquecimento teórico assinalável, sobretudo no que respeita à temática dos subsídios relacionados com activos biológicos mensurados pelo justo valor menos custos de vender; no que se refere à problemática dos resultados não realizados; e, ainda, no esclarecimento da determinação do justo valor a partir do preço do mercado e não do valor efectivado nas transacções. Especialmente quando se trata de situações pouco normais, movidas por razões subjectivas, quer por necessidades, por exemplo nas situações, que N2 refere, de necessidade de realização

de dinheiro no curtíssimo prazo. Nestas últimas, a tendência será o valor da transacção ser inferior ao valor de mercado. Contudo, na esteira do que concluímos, a mensuração dos restantes activos seria a partir do valor de mercado.

No sentido de alcançar os objectivos definidos para este capítulo, trataremos de analisar, no ponto seguinte, o conhecimento que os TOC têm do SNC, no geral, e da NIC 41 e NCRF 17, em particular. A par disso avaliaremos o conhecimento, formação e propensão que os TOC demonstram para enfrentar o novo paradigma contabilístico. Para o efeito, como já referimos anteriormente, recorreremos ao lançamento de um inquérito (Anexo V), que, seguidamente, explicamos e desenvolvemos.

6.2. Resultados Baseado em Inquéritos

Na análise dos dados optámos pelas estatísticas descritivas, uma vez que se afiguram mais adequadas às hipóteses formuladas. Recorremos para o efeito ao *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS). Segundo Hill e Hill (2008), a estatística descritiva proporciona apresentar, de forma sumária, alguma característica de uma ou mais variáveis fornecidas por uma amostra de dados. As estatísticas descritivas mais vulgares são as medidas de tendência central: a média, a mediana e a moda. Por outro lado, também o desvio padrão e a variância assumem, neste tipo de estatísticas, um papel importante (como medidas de dispersão).

Recorde-se que o estudo de localização permite indicar o valor em torno do qual se concentram as variáveis, assumindo a média especial destaque. No que se refere à dispersão analisa-se em que medida as variáveis se dispersam relativamente ao ponto de localização. Nesta perspectiva assume especial relevância o desvio-padrão.

Atente-se que dos 6.428 TOC efectivamente activos da Região Centro sujeitámos a questionário 1.014, ou seja, cerca de 15,8% dos TOC a exercer a profissão na Região Centro. Obtivemos resposta de 8,3% do total, a que corresponde 55,5% dos questionários entregues. Em suma, cremos ter obtido um bom índice de respostas validadas.

A título de curiosidade, consideramos oportuno dar a conhecer algumas das informações obtidas:

- a) Dos respondentes, 59,4% são homens, sendo, portanto, 40,6% mulheres;

- b) Os TOC com mais de 50 anos ascendem a 35%;
- c) 16,5% dos respondentes executam pelo menos uma contabilidade agrícola, o que, cremos, valida ainda mais os nossos intentos;
- d) Das cerca de 9.000 explorações agrícolas que dispõem de contabilidade organizada ou registo sistemático de despesas e receitas na Região Centro (9,6% do total da Região) conseguimos abranger no estudo 820 explorações, que, em bom rigor, representam 9,1% do universo. Este valor afigura-se, também, bastante elucidativo do trabalho desenvolvido; e
- e) Questionados sobre: “Com o nascimento de animais, na exploração, efectua algum(ns) registo(s) contabilístico(s), de imediato, ou no fim do exercício?”, 24,1% respondeu que sim, sendo 71,4% das respostas obtidas nos grupos de Fátima e Santarém, onde efectivamente existem mais explorações agrícolas de média dimensão recenseadas para efeitos contabilísticos.

6.2.1. Nível de Conhecimento que os TOC têm do SNC e da NIC 41 – “Agricultura”

Começamos, então, por analisar seguidamente, caso a caso, cada um dos objectivos que nos propusemos atingir. Com o intuito de dissecar o primeiro objectivo, vamos avaliar o nível de conhecimento que os TOC têm do SNC e da NIC 41 – “Agricultura”. As hipóteses a testar são:

H_a: Os TOC têm muito conhecimento do SNC e da NIC 41; e

H₀: Os TOC têm pouco conhecimento do SNC e da NIC 41.

A verificação baseia-se, essencialmente, na análise das respostas a uma questão sobre o conhecimento (e implicações para a agricultura) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e da NIC 41. No Quadro 17 destacam-se os resultados obtidos:

Quadro 17 – Conhecimento do SNC/NIC 41

	Conhece o SNC?	Implicações para Agricultura?	Conhece a NIC 41?
Validadas	439	430	393
NS/NR	93	102	139
Média	2,77	2,08	1,87
Mediana	3,00	2,00	1,08
Moda	4,00	1,00	1,00
Desvio Padrão	1,213	1,081	1,036

Fonte: Elaboração própria a partir dos outputs do SPSS.

Da análise do quadro, e tendo em atenção o intervalo das respostas (de 1-pouco a 5-muito), obtemos a média de 2,77, o que quer dizer que os TOC conhecem razoavelmente o SNC; menos bem as suas implicações para a agricultura (média 2,08); e de uma forma deficitária (média 1,87 e moda 1,0) conhecem a NIC 41.

Para uma melhor análise, observemos mais detalhadamente o conhecimento ao nível do SNC e da NIC 41, recorrendo às frequências acumuladas, conforme Quadro 18:

Quadro 18 – Frequências Acumuladas SNC/NIC 41

	Conhece o SNC?		Conhece a NIC 41?	
	%	Validada	%	Validada
1 Muito Pouco	15,7	19,1	37,1	50,1
2 Pouco	19,5	23,7	16,5	22,4
3 Satisfatoriamente	20,7	25,1	13,9	18,8
4 Bem	21,1	25,5	5,6	7,6
5 Muito Bem	5,5	6,6	0,8	1,1
9 NS/NR	17,5	———	26,1	———
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

Fonte: Elaboração própria a partir dos outputs do SPSS.

Da análise do Quadro 18 conclui-se que 57,2% dos TOC conhece o SNC. Já no que se refere à NIC 41 apenas 27,5% conhece razoavelmente, bem e muito bem. Não esqueçamos que a percentagem dos “não respondeu” ou “não sabe” ascende a 17,5% e 26,1%, respectivamente quanto ao conhecimento do SNC e da NIC 41. Sendo assim, analisando só a percentagem de resposta, apenas 47,7% dos inquiridos diz conhecer satisfatoriamente ou melhor o SNC. No que se refere à NIC 41, com base neste critério, o valor desce para 20,3% dos inquiridos.

Como conclusão, afirmamos que não podemos rejeitar a hipótese nula, pelo que os TOC conhecem quase razoavelmente o SNC mas, indubitavelmente, muito pouco a NIC 41.

6.2.2. Resposta do Paradigma do Custo Histórico às Especificidades do Sector Agrícola

Para analisar o segundo objectivo vamos averiguar se os TOC consideram ou não adequado o paradigma do actual custo histórico como resposta ao sector agrícola. Para isso, levantamos as seguintes hipóteses:

H_a: Os TOC consideram adequado o paradigma do custo histórico como resposta às especificidades contabilísticas do sector agrícola; e

H₀: Os TOC consideram inadequado o paradigma do custo histórico como resposta às especificidades contabilísticas do sector agrícola.

Para avaliar a adequação ou inadequação do custo histórico ao sector agrícola fizemos incidir a nossa análise sobre uma questão do inquérito que compreende aspectos específicos, tais como: valorização da produção, crescimento natural dos activos, amortizações e reintegrações e subsídios à exploração.

Antes de mais, repare-se que, de acordo com o Quadro 19, o nível de desconhecimento, traduzido em “não respondeu” e, ou, “não sabe” ultrapassa, em todas as questões, os 30%. Verifica-se também que mais de 50% das respostas validadas vão no sentido de afirmar que o custo histórico responde cabalmente às especificidades do sector agrícola!

Quadro 19 – Especificidades da Agricultura

	Valorização Produção		Crescimento Natural		Subsídios	
	%	% Acum.	%	% Acum.	%	% Acum.
1 Nada Adequado	12,2	12,2	11,7	11,7	7,9	7,9
2 Pouco Adequado	15,6	27,8	15,7	27,4	10,1	18,0
3 Indiferente	30,0	57,8	32,8	60,2	33,2	51,2
4 Adequado	35,4	93,2	31,9	92,1	35,7	86,9
5 Muito Adequado	6,8	100,0	7,9	100,0	13,1	100,0
Total	100,0		100,0		100,0	

Fonte: Elaboração própria a partir dos outputs do SPSS.

Consideramos que esta análise não deve negligenciar os resultados obtidos relativamente ao primeiro objectivo, onde verificamos que apenas 47,7% dos TOC conhece razoavelmente (ou melhor) o SNC e, além disso, só 20,3% é que conhece razoavelmente (ou melhor) a NIC 41. Ora, como não conhecem, a resposta poderá ter-se baseado na sua prática contabilística actual. Já vimos que dos 532 TOC respondentes só 16,5% executam contabilidades agrícolas e, portanto, seriam estes, nestas circunstâncias, os mais habilitados a responder.

Poder-se-ia invocar alguma falha na elaboração da questão deste segundo objectivo devido à correspondência do valor intermédio “3” ao valor “indiferente”, dentro do leque possível de escolhas. Parece-nos que essa hipótese é derogada pelo facto de ao “4” corresponder “Adequado” e a frequência relativa assumir respectivamente, 35,4%, 31,9% e 35,7%. Contudo, se utilizarmos as frequências relativas, para as questões em análise e para as respostas “4” e “5” verificamos que as percentagens obtidas são: 29,3% (valorização de produções); 27,7% (para o crescimento natural); e 33,6% (para os subsídios).

A conclusão que ousamos retirar é que os TOC, da Região Centro, consideram adequado ou muito adequado o paradigma do custo histórico para as situações específicas do sector agrícola (hipótese alternativa). Contudo, consideramos que esta conclusão baseia-se no desconhecimento da NIC 41 e no pouco conhecimento do SNC, ou seja, surge como consequência da manifesta falta de comparação para avaliar e ponderar a resposta.

6.2.3. O Justo Valor e a Imagem Verdadeira e Apropriada

Com o desígnio de analisar o terceiro objectivo deste trabalho, ou seja, avaliar se o justo valor preconizado na NIC 41 e no SNC permite uma imagem mais verdadeira e apropriada da entidade agrícola do que a utilização do custo histórico, formulámos as seguintes hipóteses:

H_a: Os TOC consideram que o justo valor, face ao custo histórico, proporciona uma imagem mais verdadeira e apropriada; e

H₀: Os TOC não consideram que o justo valor, face ao custo histórico, proporciona uma imagem mais verdadeira e apropriada

A verificação ou não da hipótese nula, baseia-se na análise das opiniões sobre o facto de considerarem, ou não, que, de uma forma geral, o valor de mercado/justo valor preconizado na NIC 41 e na NCRF 17 – “Agricultura” – permite uma imagem mais verdadeira e apropriada do que a utilização do custo histórico. Para o efeito, atente-se às respostas apresentadas no Quadro 20.

Quadro 20 – Imagem Verdadeira e Apropriada no Modelo do Justo Valor

Itens sob Avaliação	Respostas	%
Permite melhor imagem verdadeira e apropriada	268	50,4
Não permite melhor imagem verdadeira e apropriada	121	22,7
Não Sabe / Não Responde	143	26,9
Total	532	100,0

Fonte: Elaboração própria.

Da análise do Quadro 20 conclui-se que 50,4% dos inquiridos consideram que o justo valor permite, em termos gerais, uma imagem mais verdadeira e apropriada. Quase 27% não sabe ou não responde. Quanto aos 22,7% que responde taxativamente que o justo valor não proporciona uma melhor imagem verdadeira e apropriada, pode, no fundo, traduzir alguns receios por exemplo no que se refere a manipulação de resultados.

Não esqueçamos que, na análise do primeiro objectivo, concluímos que os TOC conhecem razoavelmente o SNC e muito pouco a NIC 41. Sendo assim, afigura-se pouco compreensível que 50,4% dos respondentes defenda que o justo valor proporciona uma melhor imagem verdadeira e apropriada. Cremos que os resultados obtidos podem estar alicerçados na ideia que a mudança de paradigma será para melhor! Ou seja, a opinião prevalecente assenta na convicção e não no conhecimento fundamentado do modelo do justo valor.

Defendemos que a não compreensão que o justo valor, enquanto critério de mensuração, não representa por si só qualquer malefício, podendo, ao invés, a sua “má” utilização conduzir a resultados e performances desvirtuados. Em suma, a hipótese alternativa afirma-se como verdadeira, isto é, o modelo do justo valor permite uma melhor imagem verdadeira e apropriada, sobretudo das entidades agrícolas.

6.2.4. Complexidade e Operacionalidade dos Paradigmas

Com o intuito de analisarmos o quarto objectivo, vamos avaliar se a utilização do justo valor, face ao custo histórico, como regra de mensuração, proporciona, em quantidade e complexidade, mais trabalho para os TOC. Para o efeito, apresentamos as seguintes hipóteses:

H_a: Os TOC consideram que a utilização do justo valor, face ao custo histórico, tem inerente mais quantidade e complexidade de trabalho;

H₀: Os TOC não consideram que a utilização do justo valor, face ao custo histórico, tem inerente mais quantidade e complexidade de trabalho.

Para verificar esta hipótese recorremos à análise dos resultados das opiniões dos inquiridos, no que diz respeito às diferentes opiniões relativamente ao facto do custo histórico comparativamente ao valor de mercado/justo valor proporcionar ou não uma maior quantidade e complexidade de trabalho. Vejamos, sucintamente, os resultados obtidos pela via do tratamento estatístico, através do Quadro 21:

Quadro 21 – Complexidade e Aumento Trabalho (Justo Valor)

	Frequência	%	% Validada	% Acumulada
1 Muito Menos Trabalho	7	1,3	1,9	1,9
2 Menos Trabalho	26	4,9	6,9	8,8
3 Indiferente / o Mesmo	119	22,4	31,7	40,5
4 Mais Trabalho	162	30,4	43,2	83,7
5 Muito Mais Trabalho	61	11,5	16,3	100,0
9 NS/NR	157	29,5		
Total	532	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria a partir dos outputs do SPSS.

Da análise do quadro realçamos que apenas 8,8% das respostas validadas (ou seja, excluindo os “não responde” e, ou, “não sabe”) defendem que o justo valor acarretará menos trabalho e menor complexidade para os TOC. Mesmo considerando a escala do “indiferente/o mesmo” tal valor ascende a 40,5%. Em suma, 59,5% da amostra está convencida que o justo valor face ao custo histórico, acarretará mais trabalho e, ou, maior complexidade na sua execução/concretização, prorrogando assim a hipóteses alternativa. Em nossa opinião, não fica alheio aos valores obtidos o pouco conhecimento do SNC e o quase desconhecimento das disposições da NIC 41 e, obviamente, da NCRF 17.

6.2.5. Conclusões do Estudo Empírico

No que se refere às conclusões do estudo empírico, devemos sublinhar quatro ideias-chave:

- 1) Os TOC não conhecem razoavelmente o SNC e desconhecem por completo a NIC 41;
- 2) É nossa convicção que o desconhecimento pouco perceptível do paradigma do justo valor, em geral, e muito acentuado em particular relativamente à NIC 41, conduziu, a não validar a hipótese apresentada (do nosso objectivo dois); ao invés, proporcionou concluir que o paradigma do custo histórico responde mais cabalmente às especialidades do sector agrícola;
- 3) Já no que se refere à hipótese alternativa de que o justo valor proporciona uma imagem mais verdadeira e apropriada do que o paradigma do custo histórico, foi validada como verdadeira. Mas, parece-nos uma contradição e uma incongruência com a evidente defesa de adequação do custo histórico às especificidades do sector agrícola; e
- 4) Por último, como se esperava, verificou-se como verdadeira a hipótese que os TOC consideram que a utilização do justo valor, face ao custo histórico, tem inerente e acarreta mais quantidade e complexidade de trabalho.

6.3. Considerações Finais e Notas Recapitulativas

Chegados a esta fase, reconhecemos que, apesar de o trabalho de campo, quer no processo das entrevistas, quer no lançamento do inquérito, ter sido árduo, moroso e dispendioso, proporcionou-nos colher diversas opiniões, não poucas vezes antagónicas às nossas ideias preconcebidas; admitir perspectivas de análise que não sonhávamos existirem; e, sublinhe-se, clarificar inúmeros aspectos e situações que nos apoquentavam desde o período curricular do Mestrado em Contabilidade e Auditoria.

Mas, admitimos sem rodeios que o estudo ainda agora começou. Quando o SNC entrar em vigor, surgirão muitas questões, agora inimagináveis, que alimentarão, obviamente, outros processos de investigação. Portanto, torna-se necessário estudar e apostar continuamente na formação; se possível agir e operar em antecipação.

Mas, neste contexto, a segunda parte deste capítulo, melhor dizendo, a interpretação dos resultados do inquérito denunciam que os TOC, apesar de sujeitos a um sistema de créditos de

formação para efeitos de controlo de qualidade (por parte da CTOC), pouco conhecem do SNC (que tudo indica entrará em vigor em 01 de Janeiro de 2010) e quase nada da NIC 41.

Sendo assim, metamos mãos à obra se não quisermos ficar pelo caminho. Reservamos as últimas palavras para alertar que se torna imperioso que os TOC estejam atentos, estudem e compreendam o novo (futuro) paradigma. Cada vez menos a função do TOC é processar e lançar documentos. Em vez disso, devem relatar informação e devem fazê-lo conscientemente. Ou seja, com o domínio da técnica, não descurando a relevância e a tempestividade da informação. Mas, defendemos, nunca podem descurar a deontologia e a ética. Estes princípios terão que se afirmar ainda mais no paradigma do justo valor, caso contrário proliferará a contabilidade criativa e a descredibilização da profissão.

Como última ideia, Sucher e Jindrichovska (2004) defendem que as Associações de Profissionais envolvidas, a formação e o treino (prática) constituem, à partida, elementos-chave para conhecer, abordar, compreender e trabalhar o novo paradigma contabilístico.

Conclusões

CONCLUSÕES

Resumo e Principais Conclusões

Nos últimos tempos, regista-se uma diminuição do peso da agricultura na economia mundial, europeia e portuguesa. Em termos de Valor Acrescentado Bruto (VAB), a agricultura, segundo Eurostat (2007), relativamente ao ano de 2005, representava na União Europeia (UE) dos 15 cerca de 1,8%. Por seu turno, em Portugal e para o mesmo período, o VAB do sector agrícola ascendia a 3,3%. Portanto, como primeira ideia a reter, a agricultura constitui ainda um sector a não negligenciar, sobremaneira para Portugal.

A actividade agrícola tem inerente um conjunto de circunstâncias imprevisíveis e nada ou pouco controláveis que condicionam significativamente os resultados esperados. É nesta perspectiva, ou melhor, é com este pretexto, que, não poucas vezes, os Estados atribuem e concedem apoios financeiros ou outros às entidades agrícolas. Neste contexto, a UE não é excepção. Repare-se que, segundo OCDE (2005) e (2004) a percentagem de apoio à agricultura face à receita total da agricultura rondava, na UE, 37% e 33%, respectivamente para os anos de 2002 e 2004. Por seu turno, tais valores, ao nível da OCDE, representavam 32% e 30%, respectivamente.

Em suma, pese embora a tendência de redução dos subsídios e apoios governamentais e de outras entidades à agricultura, esta temática continua a merecer uma especial atenção. Aliás, a NIC 41 apresenta orientações específicas para o tratamento de subsídios governamentais relacionados com activos biológicos mensurados pelo justo valor menos custos de vender.

Caracterizando mais especificamente a agricultura portuguesa, atente-se que segundo INE (2006b) existiam em Portugal, em 2005, 323.920 explorações, situando-se as de maior dimensão, auferidas pela Superfície Agrária Utilizada (SAU), no Alentejo. Na Região Centro predominam as explorações de 1 a 5 ha (representam 58,2% da Região). Ainda segundo a mesma fonte, a população agrícola portuguesa, em 2005, ascendia a cerca de 400.000 pessoas. De realçar que apenas 7% dos rendimentos dessas populações provêm exclusivamente das explorações agrícolas.

No que concerne à de forma jurídica das explorações, conclui-se que 98% delas revestem a forma de Empresário em Nome Individual (ENI). As sociedades, cooperativas e outras formas perfazem os restantes 2%. No que se refere ao processo contabilístico, sublinhe-se que só 7% das explorações dispõe de contabilidade organizada ou simplificada. Com registo sistematizado de receitas e despesas encontramos 8% das explorações. As restantes (85%) não dispõem de registo sistemático. A Região Centro não foge a esta média nacional.

Não podemos, de forma alguma, isolar a agricultura portuguesa das orientações comunitárias, com especial destaque para a evolução da Política Agrícola Comum (PAC). Segundo Avilez *et al* (2004) a PAC aponta para: **i)** o carácter transitório das ajudas únicas às explorações; e **ii)** promoção e apoio de medidas de desenvolvimento agrícola e rural. Contudo, na opinião dos mesmos autores, tendo em consideração as dificuldades em alcançar consensos e compromissos, no seio da UE, a PAC após 2013 resumir-se-á a duas vertentes: **a)** medidas orientadas para a estabilização dos preços e rendimentos agrícolas; e **b)** medidas de desenvolvimento rural relacionadas com aspectos agro-ambientais e de coesão económica e social nas zonas rurais. À laia de conclusão, os subsídios e apoios governamentais continuarão a constituir uma temática susceptível de tratamento contabilístico mais cuidado.

Apresentadas as notas de enquadramento da agricultura, enquanto actividade económica, e, sobremaneira, enquanto realidade susceptível de evidenciação contabilística, considerou-se importante completar a análise com alguns contributos, de autores reconhecidos e consagrados, sobre contabilidade agrícola.

Todos os autores detectam e apontam dificuldades e insuficiências do modelo contabilístico baseado no custo histórico para retratar, de forma adequada, entre outros, os fenómenos de crescimento natural dos activos biológicos. De realçar que as preocupações de um número significativo de autores, tais como Barros (1945), Silva (1960), Caballer Mellado (1993), quer, inclusive, mais recentemente, AECA (1999a) e (1999b) e Amaro (2003) centram-se mais no apuramento de custos de produção, ou seja, na contabilidade analítica de exploração, do que na contabilidade geral propriamente dita. Neste contexto, reconhece-se que a obtenção de informação credível e fiável, tem inerente, por regra, um custo elevado, sobretudo em virtude da diversidade de produtos e da dificuldade de isolar produções, quer no tempo, quer na área de cultivo ou utilização.

Em bom rigor, no paradigma do modelo de valorização pelo custo, faz todo o sentido que os produtos agrícolas sejam valorizados ao custo de produção, como, aliás, defende Valle (1987), sempre que seja possível o seu cálculo. Contudo, para “produtos acessórios”, como sementes, não sendo possível o apuramento do custo de produção, propõe a valorização a preço de mercado! É, pois, notório, que desde a década de oitenta, do século XX, surgem indícios de mensuração pelo valor de mercado.

Nesta senda, também Caballer Mellado (1993) ousa falar de valor de mercado obtido num mercado que se pautar pelas seguintes propriedades: homogeneidade, transparência, concorrência, frequência de transacções e liberdade negocial. Ou seja, em bom rigor, o autor define mercado activo, à semelhança da NIC 41. Ao nível da contabilidade de gestão devem ser tomados em conta os contributos apresentados por AECA (1999a) e (1999b), bem como Amaro (2003) e Azevedo (2005) e os consequentes enriquecimentos ao nível da reflexão contabilística.

Do estudo concretizado, concluímos que existem algumas especificidades, além da dimensão e natureza das explorações agrícolas, inerentes à agricultura que limitam e condicionam o processo contabilístico, como sejam, entre outras:

- a) O carácter imobilizado de determinadas existências ⁽²⁰⁴⁾;
- b) A capitalização de custos financeiros inerentes às existências;
- c) Os critérios de depreciação dos activos;
- d) Os custos de oportunidade;
- e) A sazonalidade das produções;
- f) A transformação biológica; e
- g) A dificuldade em determinar custos (de produção).

No terceiro capítulo analisámos que, no paradigma vigente (modelo do custo), não existe um normativo específico, para a agricultura, apesar de Amaro (2003) defender e propor uma Directriz Contabilística (DC) para o sector vitivinícola e Azevedo (2005) ter apresentado, para o mesmo sector, um Plano de Contas específico, melhor dizendo, sectorial.

²⁰⁴ Atente-se à pertinência da divisão dos activos, do IASB, em “activos correntes” e “activos não correntes”. Utilizando a divisão proposta afigura-se menos complicado e mais pacífico “arrumar”, sob aqueles títulos, os diversos activos biológicos.

Portanto, constata-se a prevalência de custo histórico, pese embora as inerentes insuficiências para colmatar ou atenuar as dificuldades impostas pelas especificidades da agricultura. Quando muito, para a valorização das produções agrícolas, o POC 89 dispõe, no seu ponto 5.3.13 *“quando nas explorações agrícolas, pecuárias e silvícolas, a determinação do custo de produção acarretar encargos excessivos, o critério a adoptar para a valorização das existências produzidas será o valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro”*. Ou seja, a regra da mensuração é o custo histórico; a excepção, o valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro.

Outra ideia fundamental a sublinhar é que o POC 89 não apresenta quaisquer definições relacionadas com a agricultura, bem como acerca de critérios de reconhecimento de activos biológicos. Aos produtos agrícolas aplica-se as mesmas limitações e considerações. Para suprir estas dificuldades a DC 18 – “Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites”, mesmo antes da revisão de 2005, proporcionava, invocar, ainda que a título subsidiário, a NIC 41 – “Agricultura”, como forma de resolver as questões mais prementes, ou seja, as mais incompatíveis com o modelo do custo.

Constata-se também que, à margem da Comissão de Normalização Contabilística, o Ministério da Agricultura, Pescas e Alimentação, publicou alguns diplomas mais relacionados com a Contabilidade de Gestão e Contabilidade Interna do que com a Contabilidade Geral para o sector agrícola. Tais normas, consubstanciadas, grosso modo, em duas Portarias, impõem um vasto conjunto de regras, melhor dizendo, de critérios valorimétricos bastante elaborados, muito próximos, na generalidade, do justo valor. Mas, a sua aplicabilidade prática não teve, nem tem hoje, qualquer expressão significativa. Cremos que os objectivos subjacentes a esta regulamentação estiveram inicialmente relacionados com a necessidade de controlar apoios e subsídios governamentais.

É neste contexto que o programa informático “Gestagro – Contabilidade de Gestão Agro-Pecuária” tenta aglutinar e responder a essas exigências de controlo e de recolha de dados para tratamento estatístico. No sentido de melhor conhecer e compreender os objectivos e funcionamento, contactámos e reunimos com a Delegação de Coimbra da Direcção Regional da Agricultura da Região Centro. Ao longo das reuniões de trabalho fomos informados, entre outros, que:

- a) O Gestagro não satisfaz plenamente os requisitos fiscais inerentes à contabilidade organizada, apesar de, formalmente, ter sido concebido nesse sentido. Consequentemente, deveria funcionar mais numa perspectiva de contabilidade de gestão. Mas, segundo confirmação dos técnicos, a utilização dessas funcionalidades é muito diminuta;
- b) São utilizados consumos padrão, que, normalmente, só os Técnicos do Ministério da Agricultura conhecem; e
- c) Em bom rigor, o Gestagro é utilizado pelos Técnicos do Ministério da Agricultura, com três objectivos concretos:
 - c1) Recolha de elementos estatísticos;
 - c2) Obtenção de padrões de consumo cada vez mais próximos da realidade; e
 - c3) Controlo de apoios e subsídios à agricultura.

Nota-se, portanto, sobremaneira na utilização dos padrões de consumo, uma pretensão de aproximar o custo de produção ao seu valor de mercado.

Em termos fiscais, analisámos que os benefícios e as isenções (sobretudo em sede de IVA) atribuídos ao sector agrícola não são relevantes, mas não são de menosprezar. De outra forma, a actividade está sujeita nos termos gerais. Assim sendo, preocupámo-nos com a dificuldade com que as entidades agrícolas se deparam, no modelo do custo, para justificarem o justo valor dos activos biológicos e dos produtos agrícolas, uma vez que o art. 23º do CIRC – “Custos ou Perdas” – exige a comprovação documental e, por exemplo, os custos de oportunidade não reúnem essas condições de elegibilidade.

Ao aprofundar o estudo do POC 89, com destaque para as DC, reparámos, com alguma admiração, que a mensuração pelo justo valor já se encontra presente e definida para bastantes situações. Neste contexto, analisámos especificamente as DC nº 1/91; 2/91; 9/92; 12/92; 13/93; 16/95 a 19/97; 25/2000; 26/2000 e 28/2003.

Com esta reflexão atingimos o objectivo i) de identificar, para a agricultura, o enquadramento teórico e prático do processo contabilístico actualmente em vigor. Por outro lado, a abordagem dos indícios de justo valor no POC 1989 e nas DC facilita-nos, no encadeamento, a introdução à análise da NIC 41 e da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 17 – “Agricultura”, do futuro sistema de Normalização Contabilístico (SNC).

Face ao exposto, tudo indica que a importância, a complexidade dos processos produtivos e outras especificidades da agricultura poderiam, por si só, fomentar um novo paradigma contabilístico, no seio do qual a agricultura encontrasse soluções mais adequadas aos seus problemas. Contudo, não foi esse o caminho seguido. Ou seja, não foram as especificidades da agricultura que geraram a emergência do novo paradigma. Podemos mesmo afirmar que, em bom rigor, a agricultura beneficiou do processo (ainda em curso) de harmonização contabilística mundial, ou melhor, europeia, consubstanciado, mais notoriamente, numa primeira fase, no Regulamento 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, que veio a originar uma catadupa de outros Regulamentos tendentes à adopção de algumas normas do IASB. Neste contexto, foi adoptada pela UE e, evidentemente, por força da aplicabilidade directa dos Regulamentos, a NIC 41 – “Agricultura”. Por seu turno, a CNC decidiu também enquadrá-la no SNC, com ligeiros ajustes de tradução, constando, na redacção conhecida, na NCRF 17 – “Agricultura”.

A NIC 41 vem introduzir na contabilidade das entidades que exercem a actividade agrícola, definida, inclusive, na Norma, uma perspectiva nova de tratar sobretudo o reconhecimento e a mensuração dos activos biológicos e dos produtos agrícolas. Para ambos os casos prevê, como pressuposto e como regra geral, a adopção da mensuração pelo justo valor menos os custos de vender. Assim, nos termos do §12, NIC 41, *“um activo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data de balanço pelo seu justo valor menos os custos de vender”*, excepto quando se torne impraticável, aplicando-se, nestes casos, que se pretendem excepção, o modelo do custo (IASB, 2001: §30).

Quanto aos produtos agrícolas a mensuração também é pelo justo valor mas termina no momento da colheita aplicando-se, a partir daí, a NIC 2 – “Inventários”, ou qualquer outra adequada à situação. Este tratamento contabilístico é gerador de controvérsia que, mais adiante retomaremos, quando tratarmos dos resultados da investigação empírica. Uma ideia que gostávamos de salientar tem a ver com o facto de a NIC 41 não ser uma Norma autosuficiente para tratar todos os problemas da agricultura. À semelhança de outras normas prevê o recurso às disposições de outras para o tratamento de aspectos específicos.

Referimos anteriormente a importância que os subsídios governamentais assumem na actividade agrícola. Como sabemos, a NIC 20 trata de uma forma geral da “Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoio do Governo”. Contudo a NIC 41 preconiza um tratamento específico para subsídios e apoios relacionados com activos biológicos mensurados pelo justo valor menos custos de vender. Divide-os em condicionais e incondicionais, mostrando-se mais prudente do que a NIC 20, no seu reconhecimento. Também esta temática suscitou divergência na opinião dos entrevistados, como adiante analisaremos.

A NIC 41 estabelece ainda que *“um ganho ou uma perda proveniente do reconhecimento inicial de um activo biológico pelo justo valor menos os custos de vender e de uma alteração de justo valor menos os custos de vender de um activo biológico devem ser incluídos nos lucros ou prejuízos do período em que surja”* (IASB, 2001: §26). Muito sucintamente, as alterações de justo valor podem surgir por via de alterações físicas ou pela via de alterações de preços. Em ambas as situações reconhecem-se os ganhos ou as perdas no resultado do período. Em tudo o que analisámos, a NCRF 17 tem um tratamento igual, uma vez que, em bom rigor, esta última resulta quase da transposição, com ligeiras adaptações terminológicas, da NIC 41.

Gostávamos de sublinhar que no SNC prevê-se a existência de uma NCRF para Pequenas Entidades (NCRF-PE), que incorpora apenas algumas temáticas que o legislador avaliou e considerou de aplicação preferencial. Nesta, figura, entre outras, parte do texto da NCRF 17, bem como das normas sobre o “Imposto Sobre o Rendimento” e sobre “Benefícios dos Empregados”. Independentemente dos limites que vierem a ser definidos para delimitar a Pequena Entidade, parece-nos que estas temáticas são pouco adequadas às suas realidades. Defendemos, para estas Pequenas Entidades, a aplicação do disposto relativamente à agricultura, apenas nos casos da existência inequívoca de mercado activo. Pensamos que deverão surgir referenciais de preços de mercados oficiais, para activos biológicos e produtos agrícolas, a nível nacional ou, mais desejável, a nível europeu.

Pensamos que é demasiado complexo e oneroso para estas entidades recorrer aos métodos alternativos previstos na NIC 41. O SNC estará, segundo alguns entrevistados, no prelo para muito em breve se proceder à apresentação oficial e publicação dos diplomas que o aprovam e regulamentam. Não esqueçamos a influência que o Relatório CE (2008) a propósito boas práticas e dos sistemas contabilísticos adoptados por pequenas empresas, pode vir a produzir na redacção final do SNC.

A propósito dos custos inerentes à adopção do SNC, sobretudo para as pequenas entidades, desconhecemos a existência de quaisquer estudos. Contudo, se recorrermos ao ICAEW (2007), a propósito da implementação e adopção das NIC, podemos verificar que os custos para as empresas com Volume de Negócios (VN) inferiores a 500.000€ podem ascender a 0,31% (do VN). Por seu turno, nas empresas com VN superiores a 5.000.000€ o valor desce para 0,05% (do VN).

Depois do estudo efectuado, defendemos que o tratamento preconizado na NIC 41 e na NCRF 17 afigura-se mais adequado do que o modelo do custo actualmente em vigor. cremos, inclusive que confere uma melhor imagem verdadeira e apropriada das Demonstrações Financeiras (DF) das entidades agrícolas. Defendemos esta posição relativamente às situações em que existem verdadeiros mercados activos para os activos biológicos e produtos agrícolas. No entanto, na ausência destes, o custo pode ser um critério mais objectivo e fiável que o justo valor determinado com recurso à estimação dos fluxos de caixa esperados (IASB, 2001: §21).

É óbvio que apesar da mensuração pelo justo valor menos os custos de vender se afigurar, por regra, mais fiável e mais relevante, logo mais adequado aos interesses legítimos dos utilizadores da DF, existem, a nosso ver, algumas preocupações que, seguidamente, damos conta. Como defendem Boussard *et al* (2006), não esqueçamos que as fortes flutuações nos mercados dos produtos agrícolas, à semelhança de alguns produtos financeiros, podem originar consequências extremamente gravosas e prejudiciais para a economia. Podemos, na linguagem dos autores, cair na “economia dos extremos” (ob. cit.: p. 58).

Ao nível das divulgações, a NIC 41 exige um conjunto muito significativo de informações sobre os activos e produtos biológicos mensurados pelo justo valor menos os custos de vender. Relativamente aos activos mensurados pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda de imparidade acumulada, também são alvos de divulgação acrescida. Muito sucintamente, temos algum receio que uma divulgação pouco adequada ou pouco explícita possa tornar as DF pouco compreensíveis e transparentes. Este receio fundamenta-se no facto de, no actual paradigma, a divulgação assumir, grosso modo, um carácter de standardização, que, obviamente, se foi construindo. Estamos convictos que também no SNC surgirão, por parte de investigadores, docentes e práticos, algumas propostas para sistematização das divulgações exigidas, para todas as Normas (incluindo a da “Agricultura”).

Falemos, agora, mais concretamente das questões e temáticas polémicas subjacentes ao novo paradigma do justo valor aplicado à agricultura. Para o efeito socorremo-nos de entrevistas feitas a diversas personalidades: docentes, investigadores, normalizadores e práticos, conhecedores dos assuntos a explorar.

Relativamente à polémica suscitada em torno do tratamento específico, da NIC 41, dos subsídios relacionados com activos biológicos mensurados pelo justo valor menos custos de vender, a generalidade dos entrevistados concorda com o tratamento diferenciado, isto é, com a coexistência de dois tipos de subsídios: os condicionais e os incondicionais. Consideram que a explicitação de um maior nível de prudência no reconhecimento dos subsídios condicionais deveria ser a regra da NIC 20. Aliás, a generalidade dos entrevistados, nesta linha de pensamento, defende a existência de apenas uma Norma para tratamento dos subsídios, mas com os requisitos exigidos aos subsídios condicionais da NIC 41.

Outro aspecto polémico tem a ver com a mensuração dos produtos agrícolas. A utilização do justo valor menos os custos de vender termina no momento da colheita. Quanto a esta temática os entrevistados opinaram divergentemente. Assim, os normalizadores e alguns práticos defendem que este tratamento é o mais adequado numa linha de coerência com a Estrutura Conceptual e porque, invocam também, no momento da colheita e após não existem “tantos factores não controláveis” que justifiquem a mensuração pelo justo valor. Contudo, no lado oposto, os defensores da aplicação do modelo do justo valor até ao fim da vida do produto agrícola, invocam que é impraticável ou de difícil trato a coexistência de dois modelos de mensuração para o mesmo produto agrícola. Invoca-se também a dificuldade de determinar o momento da colheita. Somos da opinião que o tratamento preconizado na NIC 41 é o mais adequado.

No que se refere aos produtos agrícolas gerados internamente e à possibilidade de se aplicar a NIC 38 – “Intangíveis” para o seu reconhecimento e mensuração, a totalidade dos entrevistados considera não aplicar-se tal Norma, uma vez que os produtos agrícolas (neste caso, sementes) são, por regra, activos tangíveis e fiavelmente mensuráveis pelo justo valor.

Abordámos ainda a questão que designámos: alterações do justo valor e depreciações acumuladas. Em suma, as ideias apresentadas pela generalidade dos entrevistados converge para reconhecer no resultado do período em que surjam as correcções das depreciações

acumuladas, bem como as alterações de justo valor. Opinião que partilhamos. Existem, contudo, alguns entrevistados que propõem a utilização de contas de capital, embora a fundamentação preveja um tratamento diferenciado para activos correntes e não correntes, o que, em nossa opinião, não abona a posição por eles defendida e, consequentemente, ajuda a consolidar a nossa opção.

No que se refere aos resultados não realizados as respostas obtidas também são menos conciliadoras. Só dois entrevistados consideram, sem rodeios, que o justo valor é, por regra, gerador de resultados potenciais e que não devem ser reconhecidos no resultado do período. Portanto, propõem que tais ganhos devem ser evidenciados em conta de reservas não distribuíveis. De realçar que os normalizadores defendem e fundamentam o reconhecimento de resultados potenciais, com uma divulgação adequada, defendendo que não podem ser distribuídos enquanto não realizados. Propõem, inclusive, a alteração do Código das Sociedades Comerciais em consonância, no sentido de não permitir a sua distribuição. Nós, além de partilhar desta posição, defendemos ainda que, no SNC, o capital próprio fosse subdividido, inequivocamente, entre “valores realizados” e “não realizados”, além de, é óbvio, uma divulgação adequada e esclarecedora nas Notas.

Por último, face à controvérsia se o preço de uma transacção deve constituir a base de justo valor, as opiniões, sem excepção, convergiram, como resposta ao caso concreto apresentado, que a mensuração não deve tomar em conta uma transacção específica mas sim o valor de mercado.

Analizadas as questões polémicas apresentadas, e tendo em consideração que a filosofia do novo paradigma contabilístico, concretamente o SNC, difere substancialmente do modelo definido no POC e nas DC, considerámos pertinente recolher a opinião, com recurso a inquérito, a um conjunto significativo de Técnicos Oficiais de Contas (TOC) da Região Centro no intuito:

- i) avaliar o nível de conhecimento acerca do SNC;
- ii) analisar se o modelo do custo responde às especificidades da agricultura;
- iii) avaliar se o justo valor permite uma melhor imagem verdadeira e apropriada do que o modelo do custo; e
- iv) avaliar se a utilização como regra de mensuração proporciona, em quantidade e complexidade, mais trabalho para o TOC.

No que se refere ao primeiro objectivo, a análise dos resultados permite concluir que 57,2% dos TOC acompanha os desenvolvimentos do SNC ou já ouviu falar dele. Em suma, os TOC conhecem quase razoavelmente o SNC mas, indubitavelmente, muito pouco a NIC 41. Quanto à adequação do modelo do custo às especificidades do sector agrícola, conclui-se que os TOC da Região Centro (²⁰⁵) consideram adequado ou muito adequado o modelo do custo histórico. Contudo, não esqueçamos que esta conclusão baseia-se no quase completo desconhecimento do tratamento preconizado na NIC 41. Cremos que a manifesta falta de comparação, por desconhecimento, pode ter desvirtuado a resposta dos inquiridos.

No mesmo sentido vai a conclusão que os TOC validam quando inquiridos se o justo valor permite uma imagem mais verdadeira e apropriada da empresa agrícola do que o custo histórico. A maioria dos TOC (50,4%) confirma esta hipótese. Mas, sublinhe-se, que os que defendem o contrário (22,7%) podem ter fundamentado a sua opinião no facto de não conhecerem o modelo do justo valor. Por seu turno, é pouco compreensível que considerando o custo histórico mais adequado ao sector agrícola (no primeiro objectivo), defendam, agora, que o justo valor permite uma melhor imagem verdadeira e apropriada.

Quanto à complexidade e quantidade de trabalho, só 8,8% dos TOC defendem que o justo valor acarretará menos trabalho e menor complexidade. Apesar de constituir um indicador de referência não podemos negligenciar o pouco conhecimento que os TOC apresentam ter da NIC 41 e do SNC e, por inerência, da NCRF 17.

Assim, parece-nos pertinente que a CTOC e as Universidades, bem como a CNC e, porque não, a DGCI promovam e iniciem, no curtíssimo prazo, acção de formação para os TOC. Somos defensores que os “informáticos” haveriam também de procurar formação respeitante a estas matérias, embora especificamente direccionada às suas necessidades. Desta forma facilitar-se-ia o processo de transição.

Por último, sublinhamos uma vez mais que o justo valor enquanto base de mensuração não representa qualquer malefício. A sua utilização inadequada ou perversa é que pode originar graves distorções na tomada de decisões. Neste contexto, pensamos que, no âmbito do SNC,

²⁰⁵ Pensamos que a amostra considerada nos permite extrapolar, sem grandes erros, para o País.

deverá pensar-se num qualquer sistema de controlo, activando, de facto, um regime sancionatório que puna os infractores dolosos.

Possíveis Desenvolvimentos do Estudo

Uma vez que, tudo indica, a breve trecho será aprovado o SNC que entrará em vigor em 2010, consideramos pertinente, após um exercício de aplicação efectiva da NCRF 17, analisar, por inquérito, em modelos idênticos ao que lançamos para esta dissertação, junto dos TOC, o seguinte: **i)** as principais dificuldades na aplicação da Norma; **ii)** sobre se, relativamente às PE, optaram pela utilização das normas de aplicação geral ou não; **iii)** sobre o formato e redacção das Notas, em geral, exigidas por outras Normas, e as exigidas na NCRF 17, em particular. Concretamente, como simplificaram o trabalho?; **iv)** relativamente às situações em que não existe mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola, que alternativa optaram para a concretização da mensuração fiável; e, por último **v)** quais as principais dificuldades na adopção da Norma a primeira vez, no sentido de identificar as diferenças substanciais entre os dois paradigmas.

Para terminar este intento, e olhando para o trabalho desenvolvido e para as diligências efectuadas, estamos convictos que, pese embora as incertezas quanto à redacção final do SNC e sua aprovação, bem como o facto de, na prática contabilística, ainda não terem surgido dúvidas e dificuldades, a dissertação poderá, não solucionar, mas conceber perspectivas de análise diferenciadas. Gostaríamos de deixar, uma vez mais, sublinhado que o justo valor enquanto base de mensuração não é intrinsecamente um mal. A sua utilização indevida pode ter efeitos catastróficos. Portanto, apelamos para a formação, já hoje, e sobretudo ao respeito de valores éticos e princípios deontológicos, como garante imprescindível para dignificar a profissão contabilística.

Bibliografia

BIBLIOGRAFIA

- ACCOUNTING STANDARDS BOARD (ASB)** (1998), *Statements of Standard Accounting Practice, SSAP* 9, “Stocks and Long-Term Contracts”, Revised September 1988, in Accounting Standards 2002/2003, Croucher CCH Group Ltd, London, 129-150.
- **ASB** (2002), *Financial Reporting Exposure Draft, FRED 30*, “Financial Instruments: Disclosure and Presentation; Recognition and Measurement”, June, London.
- ALMEIDA**, João Ferreira; e **PINTO**, José Madureira (1990), *A Investigação nas Ciências Sociais*, Editorial Presença.
- ALOE**, A. e **VALLE**, F. (1967), *Contabilidade Industrial*, Editora Atlas, São Paulo, Brasil.
- (1980), *Elementos Básicos de Contabilidade*, Editora Atlas, São Paulo, Brasil.
- AMARO**, Sandro Filipe Moreira da Silva (2003), *Contabilidade no Sector Vitivinícola*, Dissertação de Mestrado, IV Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta, Coimbra.
- ANTÃO**, Avelino (2000), “Alterações da Quarta e da Sétima Directiva Comunitária para o Acolhimento do Justo Valor”, *Revisores & Empresas*, nº 9, Abril/Junho, 30-35.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA)** (1998), “Borrador de Declaraciones de Principios sobre Agricultura”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Volumen XXVII, nº 94, Madrid.
- **AECA** (1999a), *La Contabilidad de Gestión en las Empresas Vitivinícolas*, Principios de Contabilidad de Gestión, Documento nº 19, Madrid, Espanha.
- **AECA** (1999b), *La Contabilidad de Gestión en las Empresas Agrarias*, Principios de Contabilidad de Gestión, Documento nº 20, Madrid, Espanha.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARD BOARD (AASB)** (1999), *Accounting Standard AASB 1037A*, “Amendments to Accounting Standard AASB 1037”, in Australian Accounting Standards Board (Online) available at: <http://www.aasb.com.au>, March, 2009.
- AVILLEZ**, Francisco, **NINA JORGE**, Manuela, **TRINDADE**, Carlos Pedro, **PEREIRA**, Nuno, **SERRANO**, Pedro e **RIBEIRO**, Isabel (2004), *Rendimento e Competitividade Agrícolas em Portugal – Evolução Recente, Situação Actual e Perspectivas Futuras*, Almedina, Coimbra.
- AZEVEDO**, Graça Maria do Carmo (2005), *O Impacto da Norma Internacional de Contabilidade “41 – Agricultura” no Normativo Contabilístico Português – Sector Vitivinícola*, Tese de Doutoramento, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, (ISCTE), Lisboa.
- BALLESTERO**, E. (1976), *Contabilidad Agraria*, 3ª. Edición, Ediciones Mundi-Prensa, Madrid, Espanha.
- (2006), “Novos Modelos de Demonstrações Financeiras”, *Revista de Contabilidade e Finanças*, nº. 84, Janeiro/Março de 2006.
- BARDIN**, Laurence (2000), *Análise de Conteúdo*, Edições 70, Lisboa.
- BARROS**, H. (1945), *O Custo de Produção na Agricultura*, Editora Sá da Costa, Lisboa.

- BARREIRO**, Manuel Marques (2005), “A “Sarbanes-Oxley” em Discussão”, *Auditoria Interna*, Ano VI, nº. 20, Abril-Junho de 2005, Lisboa, 6-8.
- BENTO**, José e **MACHADO**, J. F. (1999), *Plano Oficial de Contabilidade Explicado*, 24ª Edição, Porto Editora.
- BERNSTEIN**, D. W. (2002), “Is Fair Value Accounting Really Fair?”, *International Financial Law Review*, London, Aug., Vol. 2, 17-24.
- BOUSSARD**, Jean-Marc, **GERARD**, Françoise e **PIKETTY**, Marie-Gabrielle (2006) “Des Effets de la Libéralisations des Marchés Agricoles”, *Économie Rurale*, nº 296, Novembre-Décembre, Paris.
- CABALLER MELLADO**, Vicente (1993), *Valoracion Agrária – Teoría y Práctica*, 3ª. Edición, Ediciones Mundi-Prensa, Madrid, Espanha.
- CABEDO SAMPER**, D.; **J. M. TIRADO BELTRAN** (2003), “Como Extender el Valor Razonable a Todas las Partidas de los Estados Financieros?”, *Técnica Contable*, nº 651, Marzo, 18-26.
- CAIADO**, A. (2002), *Contabilidade Analítica*, 3ª. Edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS (CTOC)**, (2007), “A Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas e a Proposta da Comissão de Normalização Contabilística Denominada SNC”.
- CARQUEJA**, H. (1995), “Pequenos... Grandes Problemas?, Valor Justo... O que é?”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, nº 354, Março, Lisboa.
- CARVALHO**, Carla Manuel Teixeira (2003), *Goodwill e Capital Intelectual, Contributos do Conceito de Capital Intelectual no Estabelecimento de Uma Nova Noção de Goodwill*, Dissertação Apresentada à Universidade Aberta para Obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria.
- CÓDIGO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS (CSC)**, (2007), Colecção Legislação, nº 3, 11ª Edição, Porto Editora, Porto.
- COMISSÃO EUROPEIA (CE)**, (2001), *Recomendação da Comissão Europeia, de 30 de Maio de 2001*, respeitante às matérias ambientais nas contas e no relatório de gestão das sociedades (JOCE, de 13 de Junho de 2001).
- **CE** (2003), *Regulamento (CE) nº 1725/2003*, de 21 de Setembro de 2003, que adopta certas Normas Internacionais de Contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento e do Conselho.
- **CE** (2004), *Regulamento (CE) nº 2236/2004*, de 29 de Dezembro de 2004, que adopta entre outras, a NIRF 5 – “Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas”.
- **CE** (2004), *Situação da Agricultura em Portugal* – Documento de Trabalho da Direcção Geral da Agricultura.
- **CE** (2006a), *Factos e Números Essenciais sobre a Europa e os Europeus*, Direcção-Geral da Imprensa e Comunicação, Bruxelas, Bélgica.
- **CE** (2006b), *Agriculture in the European Union, Statistics and Economic Information 2005*, Bélgica.

- **CE** (2007), *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu: A Situação da Agricultura na União Europeia – Relatório 2005*, COM (2007) 130 final, Bruxelas.
- **CE** (2008a) *Regulamento (CE) n° 1126/2008*, da Comissão, de 03 de Novembro, que revoga o Regulamento (CE) n° 1725/2003 da Comissão, de 21 de Setembro, que adopta as NIC.
- **CE** (2008b) *Final Report of the Expert Group, Accounting Systems for Small Enterprises – Recommendations and Good Practices*, Directorate – General for Enterprise and Industry.
- **CE** (2009) *Regulamento (CE) n° 70/2009*, da Comissão, que introduz melhoramentos às NIC e às NIRF.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC) (1991a), Directriz Contabilística n° 1 – *Tratamento Contabilístico de Concentrações de Actividades Empresariais*.

- **CNC** (1991b), Directriz Contabilística n° 2 (**DC 2**) – *Contabilização, pelo Donatário, de Activos Transmitidos a Título Gratuito*.
 - **CNC** (1992a), Directriz Contabilística n° 8 (**DC 8**) – *Clarificação da Expressão “Regularizações Não Frequentes e de Grande Significado”, Relativamente à Conta 59 “Resultados Transitados”*.
 - **CNC** (1992b), Directriz Contabilística n° 9 (**DC 9**) – *Contabilização nas Contas Individuais da Detentora de Partes de Capital em Filiais e Associadas*.
 - **CNC** (1992c), Directriz Contabilística n° 12 (**DC 12**) – *Conceito Contabilístico de Trespasse*.
 - **CNC** (1993), Directriz Contabilística n° 13 (**DC 13**) – *Conceito de Justo Valor*.
 - **CNC** (1995), Directriz Contabilística n° 16 (**DC 16**) – *Reavaliação de Activos Imobilizados Tangíveis*.
 - **CNC** (1997a), Directriz Contabilística n° 17 (**DC 17**) – *Tratamento Contabilístico dos Contratos de Futuros*.
 - **CNC** (1997b), Directriz Contabilística n° 18 (**DC 18**) – *Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites*.
 - **CNC** (1997c), Directriz Contabilística n° 19 (**DC 19**) – *Benefícios de Reforma*.
 - **CNC** (2000a), Directriz Contabilística n° 25 (**DC 25**) – *Locações*.
 - **CNC** (2000b), Directriz Contabilística n° 26 (**DC 26**) – *Rédito*.
 - **CNC** (2002a), Directriz Contabilística n° 28 (**DC 28**) – *Impostos Sobre o Rendimento*.
 - **CNC** (2002b), Directriz Contabilística n° 29 (**DC 29**) – *Matérias Ambientais*.
 - **CNC** (2003), *Projecto de Linhas de Orientação Para Um Novo Modelo de Normalização Contabilística*, Aprovado pelo Conselho Geral da CNC na sua reunião de 15 de Janeiro de 2003.
- CONSELHO DA COMUNIDADE ECONÓMICA EUROPEIA (CCEE)** (1978), “Contas Anuais de Certas Formas de Sociedade”, *Directiva 78/660/CEE*, aprovada em 25 de Julho (4ª Directiva), Bruxelas.
- CCEE (1983), “Contas Consolidadas”, *Directiva 83/349/CEE*, aprovada em 13 de Junho (7ª Directiva), Bruxelas.

- CCEE (1986), “Relativa às Contas Anuais e às Contas Consolidadas de Bancos e Outras Entidades Financeiras”, *Directiva 86/635/CEE*, aprovada em 8 de Dezembro, Bruxelas.
- CCEE (2001), “Regras de Valorimetria Aplicáveis às Contas Individuais e Consolidadas de Certas Formas de Sociedade, bem como dos Bancos e Outras Instituições”, *Directiva 2001/65/CEE*, aprovada em 27 de Setembro, Bruxelas.
- CCEE (2003), *Directiva 2003/51/CE*, aprovada em 18 de Junho, “altera as Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE e 91/674/CEE do Conselho Relativo às Contas Anuais e às Contas Consolidadas de Certas Formas de Sociedades, Bancos e Outras Instituições Financeiras e Empresas de Seguros”.
- CCEE (2005a), Regulamento (CE) n° 1290/2005, de 21 de Junho, Cria o Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural.
- CCEE (2005b), Regulamento (CE) n° 1698/2005, de 20 de Setembro, Funcionamento e Enquadramento do Desenvolvimento Rural.
- CORDIER**, Jean; **GUINVARC’H**, Martial; e **MOUCHET**, Christian (2002), “Gestion des Risques Systémiques Agricoles – Un Provision Pour Flutuation du Chiffre D’Affaires”, *Revue Française de Comptabilité*, n° 341, Février.
- COSTA**, Carlos Batista da (2004), “Normas de Contabilidade e Auditoria: Porquê Critérios de Aplicação Diferenciados?”, *Revista de Contabilidade e Finanças*, n°. 34, Abril/Junho de 2004.
- CRAVO**, Domingos José da Silva (1991), *Considerações em Torno do Paradigma da Utilidade*, Actas das IV Jornadas de Contabilidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Areal Editores, Porto.
- (2005a), *O Novo Modelo de Normalização Contabilística Para Empresas Não Sujeitas à Supervisão do Banco de Portugal Nem do Instituto de Seguros de Portugal*, Dossier de Formação Segmentada, CTOC.
- (2005b), “Harmonização Contabilística – O Impacto das Normas IAS/IFRS na Economia Nacional e Comunitária”, *XI Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*, 3 e 4 de Fevereiro, Lisboa.
- CRUZ**, Manuel Mendes da (2006), “A Propósito da Estratégia Contabilística em Portugal”, *Revista de Contabilidade e Finanças*, n°. 84, Janeiro/Março de 2006, p. 4-7.
- Decreto-Lei (DL) n° 454/80** de 09 de Outubro, Aprovação do Código Cooperativo, *Diário da República*, 1ª Série, n° 234.
- Decreto-Lei (DL) n° 336/84** de 18 de Outubro, Sociedades de Agricultura de Grupo, *Diário da República*, 1ª Série, n° 242.
- Decreto-Lei (DL) n° 79-A/87** de 18 de Fevereiro, Modernização das Explorações Agrícolas, *Diário da República*, 1ª Série, n° 41.
- Decreto-Lei (DL) n° 442-A/88** de 30 de Novembro, Aprovação do CIRS, *Diário da República*, 1ª Série, n° 277.
- Decreto-Lei (DL) n° 442-B/88** de 30 de Novembro, Aprovação do CIRC, *Diário da República*, 1ª Série, n° 277.
- Decreto-Lei (DL) n° 46/89** de 15 de Fevereiro, “que define a NUTS”, *Diário da República*, 1ª Série, n° 38.

Decreto-Lei (DL) nº 336/89 de 04 de Outubro, “Regime Jurídico das Sociedades de Agricultura de Grupo”, *Diário da República*, 1ª Série, nº 229.

Decreto-Lei (DL) nº 410/89 (POC 1989) de 21 de Novembro, “Aprova o Plano Oficial de Contabilidade”, *Diário da República*, 1ª Série A, nº 268.

Decreto-Lei (DL) nº 31/98 de 11 de Fevereiro, Reavaliação de Elementos do Activo Imobilizado Corpóreo, *Diário da República*, 1ª Série A, nº 35.

Decreto-Lei (DL) nº 317/99 de 11 de Agosto, “que altera o DL nº. 46/89, de 15 de Fevereiro”, *Diário da República*, 1ª Série A, nº 186.

Decreto-Lei (DL) nº 80/2000 de 09 de Maio, “Quotas Leiteiras”, *Diário da República*, 1ª Série A, nº 107.

Decreto-Lei (DL) nº 197/2003 de 27 de Agosto, “Declarações Electrónicas”, *Diário da República*, 1ª Série A, nº 197.

Decreto-Lei (DL) nº 171/2004 de 17 de Julho, “Criação do Instituto Para a Qualidade e Formação (IQF)”, *Diário da República*, 1ª Série A, nº 167.

Decreto-Lei (DL) nº 209/2006 de 27 de Outubro, “Lei Orgânica do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas”, *Diário da República*, 1ª Série, nº 208.

Decreto-Lei (DL) nº 210/2007 de 29 de Maio, “Criação da DGERT”, *Diário da República*, 1ª Série, nº 103.

Decreto-Lei (DL) nº 381/2007 de 14 de Novembro, “CAE”, *Diário da República*, 1ª Série, nº 219.

Decreto Regulamentar (DR) nº 2/90 de 12 de Janeiro, “Regulamenta as Reintegrações e Amortizações”, *Diário da República*, 1ª Série, nº 10.

Decreto Regulamentar (DR) nº 12/2007 de 27 de Fevereiro, “Reestruturação das DRAP (de sete para cinco, no continente)”, *Diário da República*, 1ª Série, nº 41.

DEGOS, Jean-Juy (2005), “Les Racines Américaines de la Normalisation Comptable Internationale”, *Revue Belge de la Comptabilité*, nº 4, Décembre 2005, Bruxelles.

DIRECÇÃO-GERAL DE CONTRIBUIÇÃO E IMPOSTOS (DGCI) (1989a), Caderno de Contabilidade Agrícola – Modelo I – Inventários de Bens Imobilizados e Empréstimos.

—— (1989b) Caderno de Contabilidade Agrícola – Modelo II – Registo Diário e Apuramento de Resultados.

—— (1991), Ofício-Circulado nº 18/91 de 05/08/91, da Direcção de Serviços de IRS – Gestagro.

—— (2008), Ofício-Circulado nº 20.126/2008 de 31 de Janeiro, do Gabinete do Subdirector-Geral do IR, da DGCI – Subsídios à Exploração – Regimes Simplificados de Tributação.

—— (2009), Estatísticas de IRC 2004-2006, in http://info-portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas_ir, acedido em 17 de Abril de 2009.

ECO, Umberto (1991), *Como se Faz uma Tese em Ciências Humanas*, 5ª Edição, Editorial Presença.

ELAD, Charles (2004), “Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization”, *European Accounting Review*, Volume 13, Number 14, 621-641.

- ESTRELA**, Edite, **SOARES**, Maria Almira, e **LEITÃO**, Maria José (2006), *Saber Escrever uma Tese e Outros*, Dom Quixote, 1ª Edição, Lisboa.
- EUGÉNIO**, Teresa Pereira (2004), *Contabilidade e Gestão Ambiental*, Áreas Editora.
- EUROSTAT** (2005), *L'Europe en Chiffres – Annuaire Eurostat 2005, Thème Statistiques Générales et Régionales*, Bélgica.
- (2006), *UE Integration Seen Through Statistics, Key Facts of 18 Policy Areas, Theme General and Regional Statistics*, Bélgica.
- (2007), *Agricultural Statistics – 1995-2005*, Pochetbooks, Bélgica.
- FERNANDES**, Gastambide (2000), “Normas Internacionais de Contabilidade”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. LVII, nº 225, Julho, 169-189.
- FERNANDES**, Gilberto de Carvalho (1998), “Contributos para a Tese da Contabilidade – Ciência”, *Estudos do ISCA*, Aveiro.
- FERREIRA**, Clementina (2000), *Da Contabilidade do Meio Ambiente*, Vislis Editores.
- FERREIRA**, R. F. (1998), “O Justo (!) Valor”, *Revisores & Empresas*, nº 1, Abril/Junho, 22-24.
- (1999), *O Justo Valor em Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, Coleção Biblioteca de Gestão, 2ª Edição, Notícias Editorial, 87-90.
- (2008a), “As NIC e Algumas Apreensões”, *Jornal de Contabilidade*, nº 371, Fevereiro, 35-36.
- (2008b), “A Globalização (Economista) Piora Também a Ética Contabilística”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, TOC 102, Setembro, 42-43.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB)**, (1953), *Accounting Research Bulletin nº 43*, “Restatement and Revision of Accounting Research Bullentins”, June, Original Pronouncements, Accounting Standards as of June I, 2003, John Wiley & Sons Inc., Volume III, 5-67.
- **FASB** (2000), *Statement of Financial Accounting Standards nº 140*, “Accounting for Transfers and Servicing of Financial Assets and Extinguishments of Liabilities – A Replacement of FASB Statement nº 125”, September, Original Pronouncements, Accounting Standards as of June 1, 2003, John Wiley & Sons Inc., Volume II, 2347-2440.
- GALVÃO**, A. (1967), *Contabilidade Agrícola Global*, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa.
- GHIGLIONE**, Rodolphe e **MATALON**, Benjamim (2001), *O Inquérito – Teoria e Prática*, Celta, Oeiras.
- GÓIS**, Cristina Gonçalves (2000a), “A Influência das Normas do IASC Sobre a Normalização Contabilística Portuguesa”, *Revisores & Empresas*, nº 9, Abril/Junho.
- (2000b), “International Accounting Standards – As Normas de Contabilidade para o Século XXI?”, *Eurocontas nº 59*, Junho.
- (2002), “Agricultura – Reconhecimento ao Justo Valor”, *Jornal de Contabilidade*, nº 305, Agosto.
- GONZALO ÂNGULO**, J. A. (2000), “Criterios de Valoración y Mantenimiento del Capital”, in AECA, *El Marco Conceptual para la Información Financiera – Análisis y Comentarios*, Coordinado por Jorge Tua Pareda, Madrid, 225-261.

- (2000), *Criterios de Valoración y Mantenimiento del Capital*, in *Comentarios Sobre el Nuevo Plan General de Contabilidad*, ICAC, Madrid, 207-232.
- GUIMARÃES**, Joaquim Fernando Cunha (2007), “O Novo “Sistema de Normalização Contabilística”” em 2007, *Jornal AMinho*, Janeiro de 2007.
- HASWELL**, Stephen e **McKINNON**, Jill (2003), “IASB Standards for Australia by 2005: Catapult or Trojan Horse?”, *Australian Accounting Review*, Vol. 13, nº 1, March 2003, 8-16.
- HILL**, Manuela e **HILL**, Andrew (2008), *Investigação por Questionário*, Edições Sílabo, Lisboa.
- INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALLES (ICAEW)** (2007), “EU Implementation of IFRS and the Fair Value Directive – A Report for the European Commission”.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA (INE)**, (1995), *Inquérito à Estrutura das Explorações Agrícolas 1995*, Lisboa.
- **INE** (2006a), *Estatística das Empresas 2004*, Lisboa.
- **INE** (2006b), *Inquérito à Estrutura das Explorações Agrícolas 2005*, Lisboa.
- **INE** (2006c), *Anuário Estatístico de Portugal – 2005, Volume II*, Lisboa.
- **INE** (2007), *Estatísticas Agrícolas – 2006*, Lisboa.
- **INE** (2009), “Repartição das Sociedades Segundo o Escalão de Volume de Negócios”, informação recebida por email em 17 de Abril de 2009, uma vez que se trata de informação específica.
- INSTITUTO PARA A INOVAÇÃO NA FORMAÇÃO (INOFOR)** (2002), *O Sector da Agricultura em Portugal – Coleção de Estudos Sectoriais*, nº 22, Lisboa.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB)** (1993a), NIC 2 – “Inventários”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
- **IASB** (1993b), NIC 18 – “Rédito”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
- **IASB** (1993c), NIC 23 – “Custos de Empréstimos Obtidos”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
- **IASB** (1994), NIC 20 – “Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoio do Governo”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
- **IASB** (1997a), NIC 1 – “Apresentação das Demonstrações Financeiras”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
- **IASB** (1997b), NIC 17 – “Locações”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.

- **IASB** (1998a), NIC 16 – “Activos Fijos Tangíveis”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
 - **IASB** (1998b), NIC 36 – “Imparidade de Activos”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
 - **IASB** (1998c), NIC 37 – “Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
 - **IASB** (2000), NIC 40 – “Propriedades de Investimento”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
 - **IASB** (2001), NIC 41 – “Agricultura”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
 - **IASB** (2002a), NIC 19 – “Benefícios dos Empregados”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
 - **IASB** (2002b), NIC 38 – “Activos Intangíveis”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
 - **IASB** (2004a), NIC 39 – “Instrumentos Financeiros”, Norma Internacional de Contabilidade Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
 - **IASB** (2004b), NIRF 5 – “Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas”, Norma Internacional de Relato Financeiro, Adoptada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC)**, (1989), Framework For The Preparation and Presentation of Financial Statements, Londres.
- **IASC** (2001), International Accounting Standards, IAS 41 “Agriculture”, Londres.
- JUCHAU**, Roger e **HILL**, Paul (1998), “Agricultural Cost Accounting Development in Britain: The Contributions of Three Men from Wye – a Review Note”, *Accounting, Business & Financial History*, Volume 8, Number 2, July 2008, UK.
- JUTIÉRREZ VIGUEIRA**, Manuel (2006), “Contabilidad de Empresas Agrícolas”, *Técnica Contable*, Ano LVIII, nº 682, Enero.
- KELL**, W. G.; **D. E. KIESO**; **WEYGANDT** (1996), *Accounting Principles*, John Wiley & Sons, 4ª Edição.
- KUHN**, Thomas S. (1977), *A Tensão Essencial*, Edições 70, Lisboa.
- LEFEBVRE**, Francis (2002), *Normas Internacionales de Contabilidad, 2002-2003, Desarrollo y Comentarios*, Pricewaterhouse & Coopers, Ediciones Francis Lefebvre, Sa.

- LEIBLER**, Mark (2003), “True and Fair – An Imaginary View”, *Australian Accounting Review*, Vol. 13, Nº 3, Australia.
- LEI nº 51/96** de 07 de Setembro, “Aprovação do Código Cooperativo”, *Diário da República*, 1ª Série A, nº 208.
- LEI 53-A/2006 (OE, 2007)** de 29 de Dezembro, Orçamento de Estado para 2007, *Diário da República*, 1ª Série, nº 249.
- LEI 67-A/2007 (OE, 2008)** de 31 de Dezembro, Orçamento de Estado para 2008, *Diário da República*, 1ª Série A, nº 251.
- LEI 64-A/2008 (OE, 2009)** de 31 de Dezembro, Orçamento de Estado para 2009, *Diário da República*, 1ª Série, nº 252.
- LIZANDA**, José Manuel (2005), *Aspectos Fiscales y Contables de las NIC/NIIF*, Ediciones Gestión 2000, Barcelona.
- LOPES DE SÁ**, António (2008a), “A Debilidade das NIC vai Provocar Novos Escândalos nos Mercados de Capitais”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, TOC nº 101, Agosto, 6-11.
- (2008b), “O Jogo de Interesses e Influências Sobre as Normas Contabilísticas”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, TOC, nº 102, Setembro, 40-41.
- MACHADO**, A. J. Cardão (2002), Contabilidade Patrimonial Pública – Resultado Líquido do Exercício, *Jornal de Contabilidade*, nº 34, APOTEC, 196-197.
- MACHADO**, E. F. (2002), “Normalização Contabilística no Sector Agro-pecuário”, *XII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*, Covilhã, 10-12 de Abril.
- MACHADO**, J. R. Braz (2002), *Contabilidade Financeira – da Perspectiva da Determinação dos Resultados*, 2ª Edição, Protocontas, Lisboa.
- MARIA ARGILÉS**, Josep e **SLOF**, Eric John (2001), “New Opportunities for Farm Accounting”, *European Accounting Review*, Volume 10, Number 2.
- MARKHAM**, Gary J. et **THORNTON**, Grant (1996), *Farming – An Industry Accounting and Auditing Guide*, Accountany Books, The Institute’s Publisher, Institute of Chartered Accountants.
- MELO**, Maria Manuela V. Reinolds de (2008), “Questões em Torno da IAS 41”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, TOC, nº 102, Setembro.
- MONTEIRO**, M. (1965), *Economia e Contabilidade Agrícola*, 2ª. Edição, Livraria Avis, Porto.
- MONTERREY MAYORAL**, Juan e **MIRALLES MARCELO**, José Luís (1985), “El Principio de la Imagen Fiel en la IV Directriz e su Introducción en España”, *Actas da II Jornadas de Contabilidade*, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- MORAIS**, Ana Isabel e **LOURENÇO**, Isabel Costa (2003), *Apresentação das Demonstrações Financeiras, Interpretação e Aplicação da NIC 1*, Publisher Team, Lisboa.
- (2005), *Aplicação das Normas do IASB em Portugal*, Publisher Team, Lisboa.
- NOBES**, Christopher e **PARKER**, Robert (2002), *Comparative International Accounting*, Financial Times, Prentice Hall, Seventh Edition, UK.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONOMICO, (OCDE) (2004), *L'OCDE en Chiffres, Statistiques sur Les Pays Membres*, L'Observateur, Edition de 2004.

—— **OCDE** (2005), *L'OCDE en Chiffres, Statistiques sur Les Pays Membres*, L'Observateur, Edition de 2005.

OCDE e FAO (2007), *Perspectives Agricoles de L'OCDE et de la FAO – 2007-2016*, Éditions OCDE, Paris.

PARLAMENTO EUROPEU E CONSELHO (PEC) (2002), Regulamento nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que tem como objectivo adoptar e utilizar as NIC para determinadas sociedades, a partir de 01 de Janeiro de 2005.

PEREIRA, Alexandre (2006), *SPSS – Guia Prático de Utilização – Análise de Dados para Ciências Sociais e Psicologia*, Edições Sílabo, 6ª Edição, Revista e Corrigida.

PEREIRA, Gil Fernandes (2008), *SNC – Sistema de Normalização Contabilística*, Edição do Autor, 1ª Edição.

PESTANA, M. H. e **GAGEIRO**, J. N. (2003), *Análise de Dados para Ciências Sociais: A Complementaridade do SPSS*, Edições Sílabo, 3ª Edição Revista e Aumentada, Lisboa.

PIRES, A. M. M. e **RODRIGUES**, F. J. P. A. (2002), “O Declínio do Custo Histórico”, *Revisores & Empresas*, nº 17, Abril/Junho.

—— (2006), “Necessidade de Adaptar e Ajustar a IAS 41 ao Sector Agrícola Português”, Comunicação Apresentada no *XI Congresso Internacional de Contabilidade*, no Painel “Contabilidade e Relato Financeiro”, Organização Conjunta dos ISCA's, entre 16 e 18 de Novembro, Coimbra.

Portaria nº 715/86, de 27 de Novembro, sobre o Regime de Contabilidade Simplificada da Agricultura.

Portaria nº 726/86, de 2 de Dezembro, que regula os Apoios à Implementação de Contabilidade de Gestão nas Explorações Agrícolas.

PORTO EDITORA (2005), *Plano Oficial de Contabilidade*, Porto Editora, 23ª Edição, Porto

PULIDO ÁLVAREZ, Antonio (2000), “El Fair Value y la Actualización de las Directivas Contables”, *Partida Doble*, nº 116, Novembro.

QUIVY, Raymond e **CAMPENHOUDT**, Luc Van (1998), *Manual de Investigação Em Ciências Sociais*, 2ª Edição, Gradiva.

RODRIGUES, João (2005), *Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, 2ª. Edição, Áreas Editora, Lisboa.

RODRIGUES, José Miguel (2007), *SNC – Sistema de Normalização Contabilística*, Áreas Editora.

RODRIGUES, Lúcia Rodrigues e **GUERRA**, Marta Alexandra Silva (2004), *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*, Publisher Team, Lisboa.

RODRIGUEZ BAREA, Fco. Javier (2004), “La Aplicación de Valor Razonable En La Actividad Agrícola Ganadera, La NIC 41”, *Técnica Contable*, Ano LVI, nº 660, Enero.

- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ**, M^a Paz e **SÁEZ OCEJO**, José Luís (2002), “Aspectos del Plan General de Las Empresas del Sector Vitivinícola”, *Técnica Contable*, Ano LIV, nº 639, Marzo.
- RYAN**, Bob; **SCAPENS**, Robert W.; e **THEOBALD**, Michael (2004), *Metodología de La Investigación en Finanzas y Contabilidad*, ACCID, Ediciones Deusto, Barcelona.
- SIMÓN VERA** (2004), “Agricultura”, Monografía Sobre Las Normas Internacionales de Información Financeira, Coord. AECA, Biblioteca Expansión, Tomo 2, Monografía 8, 361-434.
- SILVA**, Eduardo Sá (2004), *Normas Internacionais de Contabilidade, Da Teoria à Prática*, Vida Económica, Porto.
- SILVA**, F. (1960), *Contabilidade Agrícola*, 2^a Edição, Porto.
- SUCHER**, Pat e **JINDRICHOVSKA**, Irena (2004), “Implementing IFRS: A Case of the Czech Republic”, *Accounting in Europe*, Volume 1, September 2004.
- VALLE**, F. (1987), *Manual de Contabilidade Agrária*, 2^a. Edição, Editora Atlas, São Paulo, Brasil.
- VASQUEZ**, Sérgio (2006), “A Fiscalidade da Floresta Portuguesa”, *Revista Fiscalidade*, nº. 25, Instituto Superior de Gestão, Janeiro-Março 2006.

Anexos

Anexo I – CAE Sector Agrícola, Rev. 3.

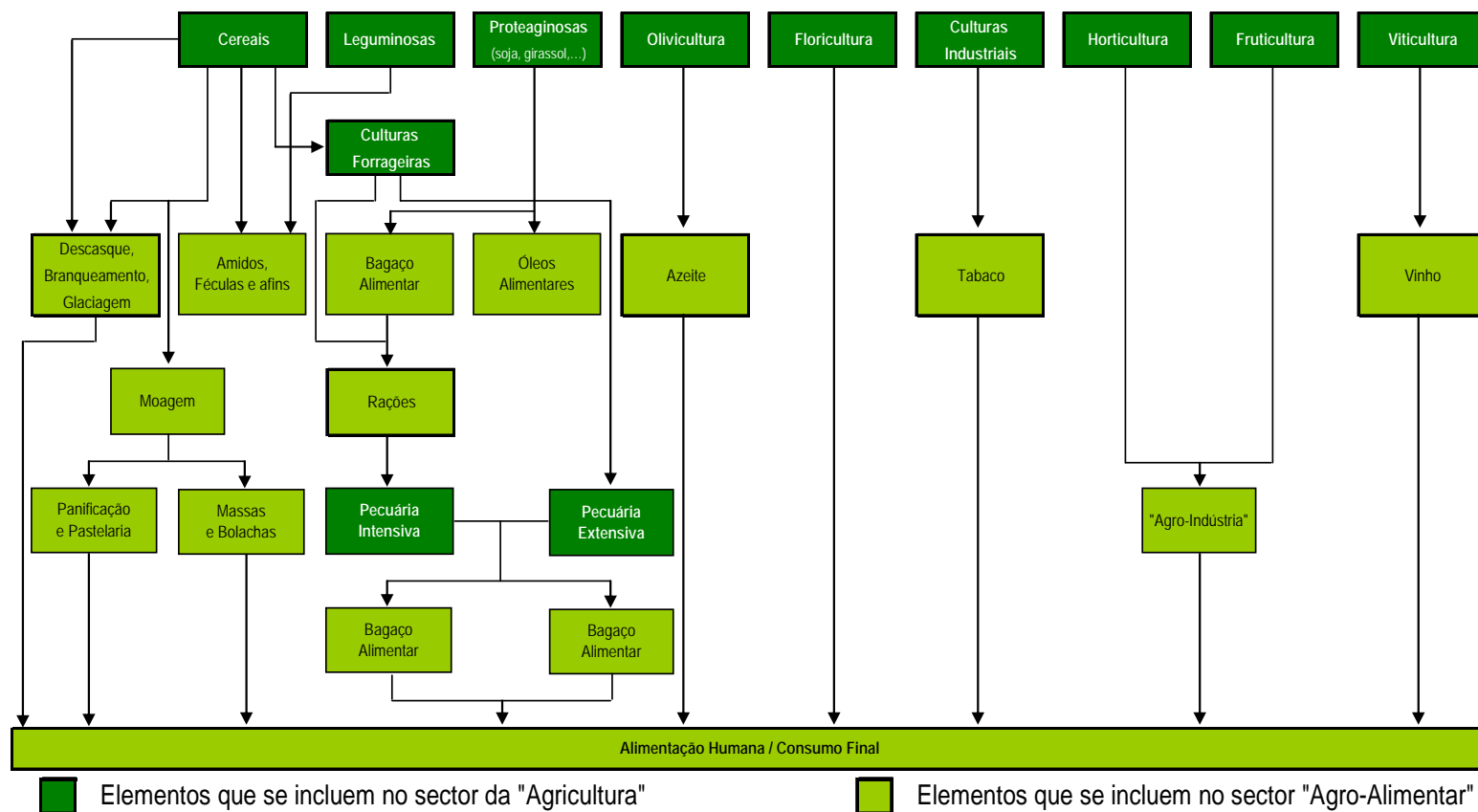
CAE do Sector “Agricultura”

CAE	Designação
011	Culturas Temporárias
01111	Cerealicultura (excepto arroz)
01112	Cultura de leguminosas secas e sementes oleaginosas
01120	Cultura de arroz
01130	Cultura de produtos hortícolas, raízes e tubérculos
01140	Cultura de cana-de-açúcar
01150	Cultura de tabaco
01160	Cultura de plantas têxteis
01191	Cultura de flores e de plantas ornamentais
01192	Outras culturas temporárias, n.e.
012	Culturas Permanentes
01210	Viticultura
01220	Cultura de frutos tropicais e subtropicais
01230	Cultura de citrinos
01240	Cultura de pomóideas e prunóideas
01251	Cultura de frutos de casca rija
01252	Cultura de outros frutos em árvores e arbustos
01261	Olivicultura
01262	Cultura de outros frutos oleaginosos
01270	Cultura de plantas destinadas à preparação de bebidas
01280	Cultura de especiarias, plantas aromáticas, medicinais e farmacêuticas
01290	Outras culturas permanentes
013	Cultura de Materiais de Propagação Vegetativa
014	Produção Animal
01410	Criação de bovinos para produção de leite
01420	Criação de outros bovinos (excepto para produção de leite) e búfalos
01430	Criação de equinos, asininos e muare
01440	Criação de camelos e camelídeos
01450	Criação de ovinos e caprinos
01460	Suicultura
01470	Avicultura
01491	Apicultura
01492	Cunicultura
01493	Criação de animais de companhia
01494	Outra produção animal, n.e.
015	Agricultura e produção animal combinadas
016	Actividades dos serviços relacionados com a agricultura e com a produção animal
017	Caça, repovoamento cinegético e actividades dos serviços relacionados
021	Silvicultura e exploração florestal
02100	Silvicultura e outras actividades florestais
02200	Exploração florestal
02300	Extracção de cortiça, resina e apanha de outros produtos florestais, excepto madeira
02400	Actividades dos serviços relacionados com a silvicultura e exploração florestal

Fonte: INE, Classificação das Actividades Económicas, Rev. 3, 2007.

Anexo II – Complexo de Produção Agro-Alimentar e Florestal

Complexo de Produção Agro-Alimentar e Florestal



Fonte: INOFOR (2002: p. 13)

Anexo III – Guião da Entrevista

Objectivo: Conhecer a opinião e soluções propostas de agentes conceituados, conhecedores da realidade nacional da contabilidade agrícola, acerca de questões controversas ou inovadoras, relacionadas com a NIC 41 e a NCRF 17, que, tudo indica, constarão do novo paradigma contabilístico nacional.

Objectivos Específicos e Estratégicos

Designação das Questões	Objectivos Específicos	Questões Orientadoras
0. Legitimação da entrevista	<ul style="list-style-type: none"> • Legitimar a entrevista • Motivar o entrevistado a participar 	<p>Informar o entrevistado sobre os objectivos do estudo.</p> <p>Assegurar a confidencialidade das informações e o anonimato do entrevistado.</p>
1. Subsídios governamentais na actividade agrícola	<ul style="list-style-type: none"> • Recolher opiniões sobre o tratamento diferenciado dos subsídios governamentais da NIC 41. • Identificar propostas de tratamento que a versão final do SNC deveria acolher. 	<p>Concorda com o tratamento diferenciado, na NIC 41, para os subsídios condicionais e incondicionais?</p>
2. Valorização dos produtos agrícolas	<ul style="list-style-type: none"> • Obter opinião sobre adequabilidade e praticabilidade da mensuração dos produtos agrícolas pelo justo valor apenas até ao momento da colheita. • Recolher propostas alternativas. 	<p>Concorda com o facto dos produtos agrícolas apenas serem valorizados a justo valor até ao momento da colheita, aplicando-se, depois, a NIC 2 – “Inventários”?</p>
3. Produtos agrícolas gerados internamente	<ul style="list-style-type: none"> • Recolher a opinião se a mensuração dos activos biológicos gerados internamente estão sujeitos às mesmas restrições e regras dos activos intangíveis (regulados na NIC 38). 	<p>Considera que os activos biológicos gerados internamente, a partir, por exemplo, de sementes, poderão ser valorizados nos termos da NIC 38 – “Activos Intangíveis”?</p>
4. Alterações do justo valor e depreciações acumuladas	<ul style="list-style-type: none"> • Conhecer se o conceito de mensuração pelo justo valor menos os custos de vender foi assimilado e compreendido. • Analisar até que ponto a excepção na mensuração regra, isto é, a utilização do modelo do custo dificulta, em termos de operacionalidade, o processo contabilístico. • Recolher opinião se os efeitos da alteração de modelo de mensuração deverá, ou não, reflectir-se no resultado do período. 	<p>No caso de activos biológicos sujeitos a depreciação, muitas vezes a sua quantia escriturada não coincide com o seu justo valor. Nestes casos, que correcções sugere para as amortizações acumuladas? Dever-se-á ajustar as reservas, resultados transitados ou gastos ou ganhos do período?</p>
5. Justo valor e resultados não realizados	<ul style="list-style-type: none"> • Recolher opinião sobre os resultados não realizados incluídos nos Capitais Próprios. • Identificar propostas de atenuação ou resolução da controvérsia identificada. 	<p>A NIC 41 estabelece que as variações do justo valor devem reflectir-se nos resultados do exercício. Em bom rigor, o resultado do exercício incorpora valores não realizados. O que pensa disso? Que soluções preconiza?</p>
6. Subjectividade no valor de transacção e valor de mercado	<ul style="list-style-type: none"> • Conhecer a percepção que os agentes têm do conceito de “mercado activo”. • Recolher opinião para o tratamento de um caso específico, que reveste um carácter de anormalidade e subjectividade. 	<p>Suponhamos que um determinado activo biológico, por exemplo, um cavalo de 2 anos, é vendido a um coleccionador que paga um valor exorbitante por esse exemplar, por razões subjectivas. Como valorizar, nessa mesma exploração, os restantes cavalos? Melhor, qual será o justo valor para os restantes cavalos?</p>

Anexo IV – Grelha de Análise do Conteúdo das Entrevistas

Entrevistado	Questões	
	1. Concorda com o tratamento diferenciado, na NIC 41, para os subsídios condicionais e incondicionais?	2. Concorda com o facto dos produtos agrícolas apenas serem valorizados a justo valor até ao momento da colheita, aplicando-se, depois, a NIC 2 – “Inventários”?
N1	Concorda com o tratamento diferenciado, alicerçando a sua defesa na prudência (elementos essencial na fiabilidade de acordo com a EC). Assim, respeita-se e aprofunda-se a regra geral da NIC 20 (concretamente §8).	Refere que após o momento da colheita deixa normalmente de registar-se “crescimento natural”, deixando, consequentemente, de se verificar os constrangimentos à aplicação do custo histórico. Assim, justifica-se a utilização da NIC 2. Afirma taxativamente: <i>“mesmo que a produção continue, continua numa óptica industrial (controlável) e não numa óptica de crescimento natural”</i> .
N2	No que se refere aos subsídios incondicionais, defende que a NIC 20 é “demasiadamente optimista” e que talvez não fosse menos adequado equacionar as regras da NIC 41 como regra geral. Neste contexto, não fazia sentido a NIC 41 reservar alguns parágrafos para o tratamento dos subsídios.	Do ponto de vista teórico, afigura-se mais coerente com a EC. Na perspectiva da prática contabilística adianta que não haverá qualquer trabalho adicional no processo contabilístico. Não vê, portanto, qualquer inconveniente nos produtos agrícolas.
DI1	Concorda com o tratamento diferenciado. No caso dos subsídios condicionais, refere que o reconhecimento após o cumprimento das condições associadas ao subsídio, tem inerente um conceito de não reversibilidade. Em suma, defende que o objectivo da NIC 41 é condicionar o grau de subjectividade no reconhecimento dos subsídios.	Concorda que a partir do momento da colheita se mensure com base na NIC 2.
DI2	Concorda com o tratamento diferenciado. No que se refere aos subsídios condicionais, considera que só quando se cumprem todas as condições inerentes é que o subsídio deve ser reconhecido. Considera que esta Norma segue mais o princípio da legalidade do que a “filosofia da essencialidade” (substância sobre a forma), que as NIC proclamam.	Considera que se trata de uma postura baseada no princípio da prudência. Vê, portanto, alguma contradição com o âmbito e tratamento regra da NIC 41.
DI3	O tratamento diferenciado afigura-se adequado, embora não compreenda a não existência de uma única Norma (por exemplo, a NIC 20) para o tratamento de todos os subsídios.	Defende que, não poucas vezes, é difícil determinar o “momento da colheita”, dando como exemplo a criação de animais que podem ser vendidos (colhidos) em vários estádios de desenvolvimento.
P1	Concorda com o tratamento diferenciado dos subsídios condicionais e incondicionais porque enquanto não se verificarem as condições não podem ser reconhecidos quaisquer activos nem ganhos. Contudo, defende a divulgação da expectativa, se existir forte probabilidade de serem cumpridas as condições. Defende que a regra deveria ser essa, mais explícita na NIC 20.	Não conhece a NIC 41 em profundidade, mas defende a utilização da NIC 2 – “Inventários” a partir do ponto de colheita, porque já não existem tantos factores não controláveis, como, por exemplo, as condições climáticas. A partir da colheita, defende o mesmo tratamento das outras existências.
P2	Concorda com o tratamento preconizado para os subsídios condicionais e incondicionais, devido à especificidade da agricultura. Não considera, portanto, imprescindível a aglutinação da temática dos subsídios numa só Norma.	Concorda com o tratamento da NIC 41, porque após a colheita, o produto agrícola comporta-se como uma qualquer outra existência. Até à colheita existem muitos riscos associados, não controláveis, e por isso o justo valor é o tratamento mais adequado.
P3	Conhece pouco em profundidade a NIC 41 e, por isso, considera que os subsídios governamentais dos activos biológicos valorizados pelo justo valor também deveriam seguir a NIC 20. Defende a existência de uma só norma para os subsídios.	Defende que a NIC 41 deveria aplicar-se até ao fim do processo/ciclo e não até ao momento da colheita.
P4	Concorda com o tratamento da NIC 41, invocando que os proveitos devem ser registados aquando da sua ocorrência ou quando haja um elevado “grau de certeza subjacente”.	Concorda porque, a partir da colheita, as sementes são como quaisquer outras existências.
P5	Defende o tratamento diferenciado. Enquanto as condições não forem satisfeitas, considera que se trata de “activos contingentes” e, como tal, não devem ser reconhecidos, mas divulgados nas notas anexas.	Não concorda com a dicotomia da mensuração, pois refere que dessa forma não há consistência na mensuração ao longo do ciclo de vida do produto até à realização do rédito. Portanto, defende sempre a mensuração pelo justo valor excepto se, no momento da colheita, não existir mercado activo.

Anexo IV – Grelha de Análise do Conteúdo das Entrevistas

Entrevistado	Questões	
	3. Considera que os activos biológicos gerados internamente, a partir, por exemplo, de sementes, poderão ser valorizados nos termos da NIC 38 – “Activos Intangíveis”?	4. No caso de activos biológicos sujeitos a depreciação, muitas vezes a sua quantia escriturada não coincide com o seu justo valor. Nestes casos, que correcções sugere para as depreciações acumuladas? Dever-se-á ajustar as reservas, resultados transitados ou gastos ou ganhos do período?
N1	Defende que a NIC 38 não é aplicável, pois o activo gerado internamente tem substância física. Concorde que, no caso concreto das sementes, estas sejam reconhecidas e mensuradas pelo justo valor, uma vez que é quase impossível atribuir-lhe um custo de produção.	Sublinha o aspecto dos activos mensurados pelo justo valor menos os custos de vender não estarem sujeitos ao registo de depreciação, mas sim a alterações no justo valor (ganhos ou perdas).
N2	Na sua opinião trata-se de uma falsa questão, na medida que se consegue, por norma, mensurar pelo justo valor as sementes (enquanto produto agrícola). Por outro lado, defende que o âmbito da NIC 38 exclui a situação concreta em análise.	Reforça a ideia que os activos (biológicos ou não) mensurados pelo justo valor não devem ser sujeitos a depreciação. Nestes casos os efeitos das alterações de justo valor devem ser incluídos no resultado do período. No que se refere ao facto de um activo biológico, antes mensurado pelo modelo custo, passar a ser fiavelmente mensurado pelo justo valor (§30, NIC 41), os efeitos deverão ser repercutidos no resultado do exercício.
DI1	Se existir mercado activo para as sementes estas devem ser mensuradas com base no preço de mercado. Não faz, portanto, sentido o recurso à NIC 38.	As alterações do justo valor dos activos biológicos, bem como as alterações do modelo de mensuração devem ser reflectidas nos resultados do período.
DI2	As sementes são indiscutivelmente activos tangíveis, algo de material que pode ser fiavelmente mensurado.	Uma vez que as depreciações estão associadas a activos, portanto tem inerente a produção de benefícios económicos futuros, constituem, na sua opinião, componentes especiais de “origens de recursos” de um elemento específico do capital próprio. Logo, as alterações deverão ser consideradas em contas de capitais próprios.
DI3	Na sua opinião, não se trata de um intangível. Portanto, a NIC 38 não se aplica. Defende que na maior parte dos casos é possível mensurar fiavelmente pelo justo valor.	Os ganhos ou perdas relacionados com as alterações propostas devem ser reflectidas nos resultados do período.
P1	Considera que não se aplica a NIC 38, invocando dois motivos: - as sementes são activos tangíveis e é - possível mensurá-las pelo justo valor, se existir mercado activo.	Eventuais correcções para fazer coincidir o valor contabilístico com o justo valor deverão afectar o resultado do período e não os capitais próprios.
P2	Defende que, para as sementes, alterações de valor, inclusive resultantes da passagem do modelo do custo para o modelo do justo valor devem ser reflectidos no resultado do período.	Defende que as alterações de valor, inclusive as resultantes da passagem do modelo do custo para o modelo do justo valor, devem ser reflectidos no resultado do período.
P3	Pensa que é possível valorizar as sementes sem grandes dificuldades, com recurso ao preço de mercado. Defende que não se aplica a NIC 38.	Não consegue pronunciar-se, alegando o desconhecimento dos aspectos mais específicos da NIC 41.
P4	Defende que não se aplica a NIC 38.	Considera que os ganhos e perdas resultantes da alteração do justo valor e, ou, alteração do modelo de mensuração, devem reflectir-se nos resultados do período.
P5	Entende que é sempre possível a mensuração pelo justo valor. Nunca refere a aplicabilidade ou não da NIC 38.	Para os activos cujos benefícios económicos sejam de longo prazo (imobilizado), defende que os ganhos devem ser diferidos até que sejam realizados, pelo uso ou pela venda. Em conformidade, propõe a utilização de contas de reservas não distribuíveis. As perdas devem ser gastos do período.

Anexo IV – Grelha de Análise do Conteúdo das Entrevistas

Entrevistado	Questões	
	5. A NIC 41 estabelece que as variações do justo valor devem reflectir-se nos resultados do exercício. Em bom rigor, o resultado do exercício incorpora valores não realizados. O que pensa disso? Que soluções preconiza?	6. Suponhamos que um determinado activo biológico, por exemplo, um cavalo de 2 anos, é vendido a um coleccionador que paga um valor exorbitante por esse exemplar, por razões subjectivas. Como valorizar, nessa mesma exploração, os restantes cavalos? Melhor, qual será o justo valor para os restantes cavalos?
N1	Recorda que já existem, no paradigma POC, algumas situações de resultados não realizados, por exemplo, nas reservas de reavaliação e no “justo valor em moeda estrangeira que o caixa apresenta”. A solução que preconiza consiste na divulgação mais aprofundada das situações.	Considera que: “o justo valor é o valor no mercado e não o valor numa operação única em concreto”.
N2	Afirma que <i>“já existem várias situações que provocam o reconhecimento de quantias escrituradas nos capitais próprios que se configuram como resultados não realizados”</i> . Além de uma adequada divulgação, defende ainda uma alteração ao nível do Direito Societário no sentido de só serem distribuíveis resultados realizados.	Coloca em pé de igualdade: a venda por valor manifestamente superior ao de mercado, a situação oposta: a da venda abaixo do valor de mercado, por razões, por exemplo, de realização imediata de dinheiro. Portanto, em sua opinião os cavalos serão valorizados com base no preço do mercado e não pelo valor da transacção.
DI1	A solução enquadra-se na filosofia actualmente vigente do IASB. Concorda com o tratamento. Exige uma divulgação mais cuidada.	Considera a situação sujeita a análise como um acontecimento excepcional, portanto o valor negociado não constitui base para a determinação do justo valor.
DI2	Defende que o valor é uma medida e não a coisa, o bem. O <i>“justo valor ligado apenas à realização, torna duplamente vulnerável a expressão monetária, aquela da moeda que é instrumento de medida e a da circunstância que atribui qualidade preço”</i> . Em suma, considera que não devem ser apurados resultados não realizados.	Defende que a utilidade de cada elemento patrimonial é variável. Logo, o seu valor também o será. O facto do cavalo ter sido vendido por um determinado valor não quer dizer que os outros também o sejam. Logo, o valor assim apurado não constitui base para determinar o justo valor.
DI3	O princípio do modelo do justo valor parece-lhe adequado. Contudo, defende que tais resultados (não realizados) não devem ser tributados nem distribuídos.	A subjectividade e a excepcionalidade do caso apresentado não podem servir de base à mensuração pelo justo valor. Deve-se recorrer ao valor de mercado e não a esta situação concreta.
P1	Em consonância com a resposta à questão anterior, não vê qualquer inconveniente. Logo, concorda com o tratamento preconizado.	Relembra o conceito de mercado activo e, nesse contexto, defende que as condições subjectivas inscritas no exemplo não determinam o justo valor. Sendo assim, os restantes cavalos devem ser mensurados com base no preço de mercado.
P2	Invoca que está em causa o princípio da prudência e defende que esta questão deveria ser mais repensada do ponto de vista teórico. Invoca questões fiscais.	O coleccionador da situação descrita não reúne as condições de “parte conhecedora” e, portanto, os restantes cavalos devem ser mensurados com base no preço de mercado.
P3	Defende que os resultados não realizados não devem ser distribuídos. A par dessa medida, propõe uma “boa” divulgação no Anexo (Notas).	Defende que a situação subjectiva considerada não deve servir de base para mensurar os restantes activos (cavalos).
P4	Defende que o Órgão de Gestão deve ter responsabilidades acrescidas se não divulgar adequadamente a situação. Não propõe ou conhece tratamento para os resultados não realizados.	Afirma: <i>“se o comprador pagou um valor exagerado pelo cavalo, é problema dele. O critério a seguir deve ser sempre o justo valor dos cavalos no mercado”</i> .
P5	Os ganhos não realizados devem ser levados a reservas não distribuíveis até que sejam realizados.	A venda ao coleccionador, apesar de existirem duas partes interessadas no negócio, considera-a efectuada em “condições extraordinárias e não frequentes”. Por isso, defende que o valor obtido não corresponde ao justo valor.

Anexo V – Questionário

MESTRADO EM CONTABILIDADE E AUDITORIA

UNIVERSIDADE DE AVEIRO

INQUÉRITO PARA RECOLHA DE DADOS PARA DISSERTAÇÃO

Título Dissertação: NIC 41 – “Agricultura” – Contributos e Constrangimentos para a Imagem Verdadeira e Apropriada na Realidade Portuguesa.

Orientadora: Prof. Doutora Graça Azevedo **Mestrando:** Gilberto de Carvalho Fernandes **TOC:** 5616

1. Identificação do Inquirido (assinale com uma cruz):

	M	F		Idade
Sexo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="text"/>

Indique o Concelho onde:	Trabalha (por conta de outrem)	<input type="text"/>
	Tem sediado o Gabinete/Escritório	<input type="text"/>

2. Executa/acompanha contabilidades agrícolas, silvícolas ou pecuárias? (selecione uma opção):

Sim	Não
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

➤ Se indicou **Não** passe à questão dez (10) e seguintes.

3. Quantas (aproximadamente)? (indique o número)

4. **Regime de Tributação**
- | | | |
|---------------------|----------------------|--------------------|
| Contabilidade | <input type="text"/> | (indique o número) |
| Regime Simplificado | <input type="text"/> | (indique o número) |

5. Qual a **forma jurídica** mais predominante desses clientes? (assinalar com x; admite várias hipóteses)

Sociedade em Nome Colectivo	<input type="checkbox"/>
Sociedade Unipessoal	<input type="checkbox"/>
ENI – Empresário em Nome Individual	<input type="checkbox"/>
Sociedade de Agricultura de Grupo	<input type="checkbox"/>
Sociedade por Quotas (Plural)	<input type="checkbox"/>
Sociedade Anónima	<input type="checkbox"/>
Cooperativa	<input type="checkbox"/>
Outra	<input type="text"/>

6. Geralmente apresentam **resultado contabilístico** (assinalar com x):

Positivo	<input type="checkbox"/>
Negativo	<input type="checkbox"/>
Nulo	<input type="checkbox"/>

7. **CrITÉRIOS de Valorização** utilizados normalmente (assinalar com x, uma ou mais opções):

Custo de Aquisição	<input type="checkbox"/>
Custo de Produção	<input type="checkbox"/>
Valor de Mercado/Justo Valor	<input type="checkbox"/>
Outro	<input type="text"/>

Se indicou “**Outro**” explicita: _____

8. Com o nascimento de animais, na exploração, efectua algum(ns) registo(s) contabilístico(s) de imediato, ou no fim do exercício?

(selecione uma opção): ☐ Sim ☐ Não

9. Se respondeu **Sim** à questão anterior (8) indique: Tipo de lançamento { Débito: _____
Crédito: _____

10. Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e NIC 41 (faça um círculo no número correspondente):

	Pouco		Indiferente		Muito
Conhece em traços gerais o (novo) SNC?	1	2	3	4	5
Tem conhecimento das implicações que o SNC acarreta para a agricultura?	1	2	3	4	5
Concorda com a existência de dois níveis de normas , concretamente com a existência de uma norma específica para as pequenas empresas?	1	2	3	4	5
Conhece o conteúdo da NIC 41 – “Agricultura”	1	2	3	4	5

11. Especificidades da Agricultura

Considera que, em termos gerais, o valor de mercado/justo valor preconizado na NIC 41 – “Agricultura” – e no SNC – permite uma imagem mais verdadeira e apropriada do que a utilização do custo histórico?

(selecione uma opção): ☐ Sim ☐ Não

12. Adequação/Resposta do custo histórico no sector agrícola (faça um círculo no número correspondente).

	Pouco adequado		Indiferente		Muito adequado
Valorização de Produções	1	2	3	4	5
Valorização do Crescimento Natural	1	2	3	4	5
Valorização dos Activos Biológicos	1	2	3	4	5
Amortizações e Reintegrações	1	2	3	4	5
Subsídios à Exploração	1	2	3	4	5
Outros (indique):	1	2	3	4	5

13. Conhecendo razoavelmente a NIC 41 – “Agricultura” – dê a sua opinião sobre os seguintes aspectos (faça um círculo no número correspondente):

	Nada	Indiferente	Muito		
A NIC melhora os Níveis de Informação	1	2	3	4	5
Concorda com o Reconhecimento em Perdas e Ganhos dos Ajustamentos do Valor de Mercado/Justo Valor	1	2	3	4	5
Concorda que a Norma só seja aplicada aos Produtos Agrícolas no Momento da Colheita	1	2	3	4	5
Concorda com a distinção entre Subsídios Governamentais Condicionais e Não Condicionais	1	2	3	4	5
Concorda com as Divulgações Específicas Exigidas	1	2	3	4	5

14. Considera que, em comparação com o Custo Histórico, o Valor de Mercado/Justo Valor proporciona em quantidade e complexidade (faça um círculo no número correspondente):

Menos Trabalho		Indiferente	Mais Trabalho	
1	2	3	4	5

Nota: Entregarei exemplar da Dissertação para a Biblioteca da CTOC.

Obrigado pela sua colaboração.